

# **DAMPAK PENERAPAN AKUNTANSI SUMBER DAYA MANUSIA TERHADAP KINERJA KEUANGAN**

**(STUDI PADA PT. PERKEBUNAN NUSANTARA X)**

## **SKRIPSI**

**Diajukan untuk Menempuh Ujian Sarjana  
pada Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya**

**M.RIZKY LANGGENG PRADHANA  
NIM 145030207111009**



**UNIVERSITAS BRAWIJAYA  
FAKULTAS ILMU ADMINISTRASI  
JURUSAN ADMINISTRASI BISNIS  
KONSENTRASI MANAJEMEN KEUANGAN  
MALANG  
2018**

## MOTTO

“ Just Believe In Yourself”



**TANDA PENGESAHAN**

Telah dipertahankan di depan majelis penguji skripsi, Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya, pada:

Hari : Kamis

Tanggal : 19 Juli 2018

Pukul : 08:00 WIB

Skripsi atas nama : M. Rizky Langgeng Pradhana

Judul : Dampak Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja Keuangan (Studi Pada PT. Perkebunan Nusantara X).

Dan dinyatakan

**LULUS**

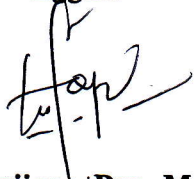
**MAJELIS PENGUJI**

Ketua



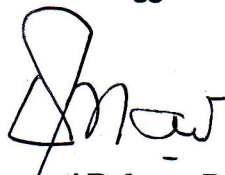
**Devi Farah Azizah S.Sos, MAB**  
**NIP. 19750627 199903 2 002**

Anggota



**Topowijono, Drs., M.Si**  
**NIP. 19530704 198212 1 001**

Anggota



**Sri Mangesti Rahayu, Dr., M.Si**  
**NIP. 19550902 198202 2 001**

**TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI**

**Judul** : Dampak Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja Keuangan (Studi Pada PT. Perkebunan Nusantara X).

**Disusun oleh** : M.Rizky Langgeng Pradhana

**NIM** : 145030207111009

**Fakultas** : Ilmu Administrasi

**Program Studi** : Ilmu Administrasi Bisnis

**Konsentrasi/Minat** : Keuangan

Malang, 6 Juli 2018

Komisi Pembimbing



**Devi Farah Azizah, S.Sos., M.AB**  
**NIP.197506271999032002**

## PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang pengetahuan saya, di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh pihak lain untuk mendapatkan karya maupun pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebut dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah skripsi ini dapat dibuktikan terdapat unsure-unsurjiplakkan, saya bersedia skripsi ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (S-1) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU N0. 20 Tahun 2003, Pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Malang, 5 Juli 2018



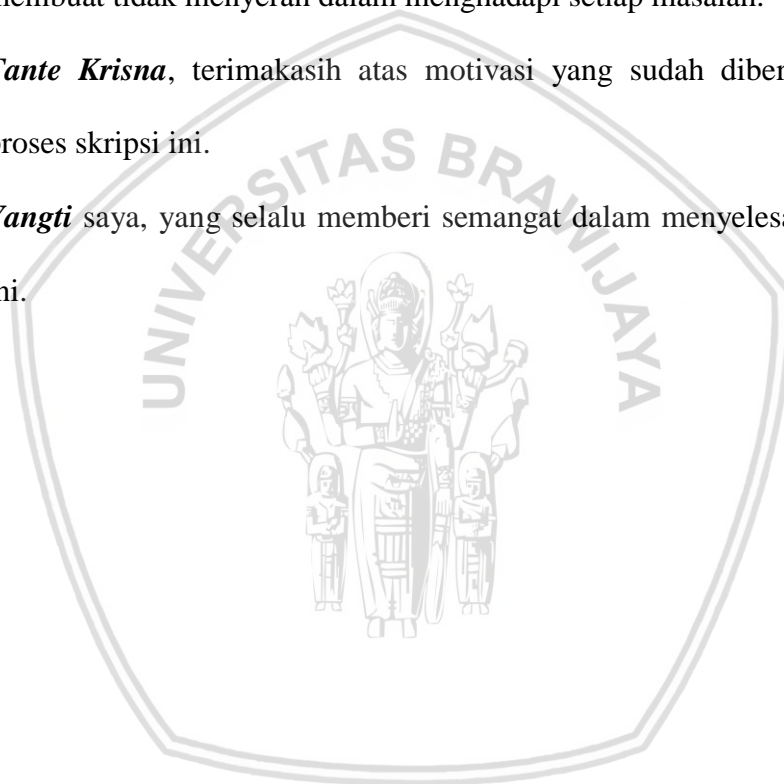
M.Rizky Langgeng Pradhana  
NIM. 145030207111009



## HALAMAN PERSEMBAHAN

Bismillahirrohmanirrohim, skripsi ini saya persembahkan kepada:

1. ***Papa dan Mama*** tercinta terimakasih atas limpahan kasih sayang semasa hidupnya dan semua ajarannya untuk selalu menghargai proses sehingga membuat tidak menyerah dalam menghadapi setiap masalah.
2. ***Tante Krisna***, terimakasih atas motivasi yang sudah diberikan selama proses skripsi ini.
3. ***Yangti*** saya, yang selalu memberi semangat dalam menyelesaikan skripsi ini.



M. Rizky Langgeng Pradhana, 2018. Dampak Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja Keuangan (Studi Pada PT. Perkebunan Nusantara X). Skripsi. Jurusan Administrasi Bisnis, Fakultas Ilmu Administrasi, Universitas Brawijaya. Dosen Pembimbing : Devi Farah Azizah, S.Sos.,M,AB. 124 halaman + xv

---

## RINGKASAN

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk Mengetahui nilai sumber daya manusia pada PT. Perkebunan Nusantara X dengan Akuntansi SDM dan mengetahui perbandingan rasio keuangan perusahaan sebelum dan sesudah diterapkan Akuntansi SDM. Metode penelitin yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan jenis penelitian deskriptif, dengan membandingkan neraca dan rugi laba sebelum dan sesudah penerapan Akuntansi SDM serta membandingkan rasio keuangan sebelum dan sesudah penerapan Akuntansi SDM. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan perbandingan perhitungan sebelum dan sesudah penerapan Akuntansi SDM.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa (1) Penilaian sumber daya manusia dengan menggunakan akuntansi SDM pada PT. Perkebunan Nusantara X dengan menyajikan aset sumber daya manusia di neraca perusahaan, kreditor dan investor dapat melihat investasi terbesar pada perusahaan untuk mengambil keputusan ekonomik dan sosial; (2) Perbandingan yang terdiri dari rasio keuangan berupa *Net Profit Mragin* meningkat, *Return On Equity* meningkat, *Return On Asset* menurun, *Assets Utylization* menurun dan *Equity Multiplier* meningkat.. Artinya penerapan akuntansi sumber daya manusia yang dilakukan membawa dampak yang cukup baik, serta dapat meningkatkan kinerja PT. Perkebunan Nusantara X.

Kata Kunci: *Net Profit Mragin*, *Return On Equity*, *Return On Asset*, *Assets Utylization*, *Equity Multiplier*

M. Rizky Langgeng Pradhana, 2018. *The Impact of Human Resource Accounting Implementation Toward Financial Performance (Study At PT. Perkebunan Nusantara X)*. Undergraduate Thesis. Department of Business Administration, Faculty of Administrative Sciences, Universitas Brawijaya. Supervisor: bu Devi Farah Azizah, S.Sos., M, AB. 124 pages + xv

---

## SUMMARY

The purpose of this study is to Know the value of human resources at PT. Perkebunan Nusantara X with Human Resource Accounting and know the comparison of company's financial ratios before and after applied Human Resource Accounting. Penelitian method used in this research is to use descriptive research type, by comparing balance sheet and profit loss before and after application of Human Resource Accounting and compare financial ratios before and after the application of HR Accounting. Data analysis techniques used in this study using comparison calculations before and after the application of HR Accounting.

The results of this study indicate that (1) assessment of human resources by using HR accounting at PT. Perkebunan Nusantara X by presenting human resource assets in the company's balance sheet, creditors and investors can see the largest investment in the company to take economic and social decisions; (2) Comparison which consist of financial ratio in the form of Net Profit Margin increase, Return On Equity increase, Return On Asset decrease, Assets Utylization decrease and Equity Multiplier increase .. Meaning that application of human resource accounting done bring good enough impact, improve the performance of PT. Perkebunan Nusantara X.

Keywords : *Net Profit Mragin, Return On Equity, Return On Asset, Assets Utylization, Equity Multiplier*



## KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT, yang telah melimpahkan rahmat dan hidayah-Nya sehingga dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Dampak Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja Keuangan (Studi Pada PT. Perkebunan Nusantara X)”. Skripsi ini merupakan tugas akhir sebagai salah satu syarat untuk mendapatkan gelar sarjana Administrasi Bisnis pada prodi Ilmu Administrasi Bisnis, Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya.

Penulis menyadari bahwa penyusunan skripsi ini tidak akan terwujud tanpa adanya bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak. Pada kesempatan kali ini penulis mengucapkan terimakasih yang sebesar-besarnya kepada berbagai pihak, khususnya kepada :

1. Bapak Prof. Dr. Bambang Supriyono, MS selaku Dekan Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya
2. Bapak Dr. Mochammad Al Musadieg, M.BA selaku Ketua Jurusan Administrasi Bisnis Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya Malang.
3. Ibu Nila Firdausi Nuzula, S.Sos., M.Si., Ph.D selaku Ketua Prodi Administrasi Bisnis Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya Malang

4. Ibu Devi Farah Azizah, S.Sos.,M,AB, selaku dosen pembimbing skripsi yang telah meluangkan waktu, tenaga, dan pikirannya dalam membimbing peneliti dalam menyelesaikan penelitian skripsi ini.
5. Seluruh dosen pengajar Jurusan Administrasi Bisnis yang telah memberikan ilmu dan nasehat yang bermanfaat kepada peneliti dalam menyelesaikan penelitian skripsi ini.
6. Seluruh staf dan pegawai Fakultas Ilmu Administrasi yang telah memberikan banyak bantuan informasi dan fasilitas.
7. Sahabat-sahabat terdekat yang sangat penulis sayangi selama menjalani perkuliahan di FIA UB dan seterusnya. Untuk Cokde, Chikita, Agasa, Zhazha, Marsa, Seto, Elda, Yafi, Putri, Anggi, Yeni, Ide, Gaby, Maya, Yustisi, Aura, Fifi, Farizkya, Tiarani, Ummu dan Miranti , terima kasih untuk persahabatan yang sangat berharga di saat senang maupun sedih. Semoga Allah SWT senantiasa melimpahkan kesehatan dan kesuksesan untuk kita semua.
8. Seluruh teman seangkatan Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Brawijaya tahun 2014 yang telah banyak memberikan bantuan dalam penelitian dan penyusunan skripsi ini.
9. Bagi semua pihak yang telah membantu dan berkontribusi dalam penyusunan skripsi ini.

Penulis menyadari bahwa skripsi ini masih terdapat banyak kekurangan sehingga kritik dan saran yang bersifat membangun akan sangat diharapkan untuk

kesempurnaan skripsi ini. Semoga skripsi ini dapat bermanfaat dan dapat memberikan sumbangan yang berarti bagi pihak yang membutuhkan.

Malang, 5 Juli 2018

Penulis



## DAFTAR ISI

<b>MOTTO .....</b>	<b>ii</b>
<b>TANDA PERSETUJUAN SKRIPSI .....</b>	<b>iii</b>
<b>PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI.....</b>	<b>iv</b>
<b>HALAMAN PERSEMBAHAN.....</b>	<b>v</b>
<b>RINGKASAN .....</b>	<b>vi</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>vii</b>
<b>KATA PENGANTAR .....</b>	<b>viii</b>
<b>DAFTAR ISI .....</b>	<b>xi</b>
<b>DAFTAR TABEL .....</b>	<b>xii</b>

### **BAB I PENDAHULUAN**

A. Latar Belakang .....	1
B. Perumusan Masalah .....	5
C. Tujuan Penelitian .....	5
D. Kontribusi Penelitian .....	5
E. Sistematika Pembahasan .....	6

### **BAB II LANDASAN TEORI**

A. Penelitian Terdahulu .....	7
B. Sumber Daya Manusia .....	9
1. Pengertian Sumber Daya Manusia .....	9
2. Pengembangan Sumber Daya Manusia .....	10
3. Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva ( <i>Asset</i> ) ..	11
C. Akuntansi dan Laporan Keuangan .....	14
1. Akuntansi .....	14
2. Laporan Keuangan .....	15
3. Kelemahan Laporan Keuangan Akuntansi Konvensional ....	17
D. Akuntansi Sumber Daya Manusia .....	20
1. Definisi Akuntansi Sumber Daya Manusia .....	20

2. Tujuan dan Manfaat Akuntansi Sumber Daya Manusia .....	22
3. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia .....	25
4. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia .....	27
5. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia .....	39
6. Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Dalam Laporan Keuangan. ....	35
7. Kendala Pengembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia .	38

### **BAB III METODE PENELITIAN**

A. Jenis Penelitian .....	42
B. Lokasi Penelitian .....	43
C. Jenis Data .....	43
D. Metode Pengumpulan Data .....	43
E. Metode Analisis Data .....	44

### **BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

A. Gambaran Umum .....	46
B. Penyajian Data .....	60
C. Analisis Data .....	62
1. Mengkapitalisasi Aset SDM.....	62
2. Amortisasi Aktiva SDM .....	62
3. Nilai Investasi SDM .....	65
4. Jurnal Simulasi ASDM.....	67
5. Analisa Laporan Keuangan .....	69
6. Perhitungan Rasio Profitabilitas .....	75
D. Pembahasan .....	89
1. <i>Net profit margin</i> .....	89
2. <i>Return On Equity (ROE)</i> .....	90
3. <i>Return On Asset (ROA)</i> .....	91
4. <i>Assets Utilyzation</i> .....	91
5. <i>Equity Multiplier</i> .....	92



## **BAB V PENUTUP**

A. Simpulan .....	94
B. Saran .....	95

## **DAFTAR PUSTAKA**

## **LAMPIRAN**



## DAFTAR TABEL

Tabel 1 Data Biaya Akuisisi dan Pengembangan Karyawan PT. Perkebunan Nuswantara X .....	60
Tabel 2 Akumulasi Amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia .....	63
Tabel 3 Perhitungan Nilai Investasi Sumber Daya Manusia .....	66
Tabel 4 Neraca Sebelum Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia PT. Perkebunan Nusantara X .....	70
Tabel 5 Neraca Sesudah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia PT. Perkebunan Nusantara X .....	71
Tabel 6 Rugi Laba Sebelum Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia PT. Perkebunan Nusantara X .....	72
Tabel 7 Rugi Laba Sesudah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia PT. Perkebunan Nusantara X .....	73
Tabel 8 Rekapitulasi Laba Setelah Pajak, Total Aset, Dan Pendapatan Sebelum Dan Sesudah Perapan Akuntansi Sumber Daya Manusia .....	75
Tabel 9 Laba Bersih dan Pendapatan Operasional PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 – 2016 .....	76

Tabel 10 Net Profit Margin PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 – 2016	77
Tabel 11 Laba Bersih dan Total Ekuitas PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 - 2016	79
Tabel 12 Return On Equity PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 -2016	79
Tabel 13 Laba Sebelum Pajak dan Total Aset PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 – 2016	81
Tabel 14 Return On Asset PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 – 2016	82
Tabel 15 Pendapatan Operasional dan Total Aset PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 – 2016	84
Tabel 16 Assets Utilyization PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 - 2016.....	84
Tabel 17 Total Aset dan Total Ekuitas PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 – 2016	86
Tabel 18 Equity Multiplier PT. Perkebunan Nusantara X Tahun 2009 -2016	87
Tabel 19 Rekapitulasi Analisa Rata- Rata Rasio Profitabilitas	98

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### A. Latar Belakang

Saat ini industri bergerak ke arah *knowledge-based industry* dan juga *service based industry*. Ini dapat dilihat dari maraknya perkembangan industri komputer, industri *high technology*, dan industri *software*. Di bidang jasa, berkembang pula industri keuangan dan *assurance*, perusahaan media dan multi media, transportasi dan institusi pendidikan.

Akutansi merupakan suatu sistem untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh para pemakainya dalam proses pengambilan keputusan bisnisnya. Dalam laporan keuangan perusahaan yang ada pada saat ini, baik perusahaan yang berorientasi kepada laba maupun tidak, akan dapat menggambarkan prestasi-prestasi yang telah dicapai organisasi secara kuantitatif. Nilai perusahaan juga dapat dilihat melalui laporan keuangan yang mencerminkan oleh harga pasar saham (Brigham & Gapenski dalam Prasetyo, 1998). Akan tetapi hanya dengan melihat laporan keuangan, tidak akan dapat ditentukan nilai sumber daya manusia yang ada di dalam suatu organisasi atau perusahaan.

Tujuan informasi tersebut adalah memberikan petunjuk dalam memilih tindakan yang paling baik dalam memilih tindakan dalam mengalokasikan sumber daya yang langka pada aktifitas bisnis dan ekonomi. Namun, pemilihan dan penetapan suatu keputusan bisnis perlu ada sumber daya manusia yang memadai dari pihak-pihak pengambil keputusan. Pegawai dan karyawan merupakan sumber daya yang dimiliki organisasi, dan harus dipekerjakan secara efektif, efisien dan terpenting adalah manusiawi. Agar organisasi tersebut dapat tercipta, maka organisasi perlu membuat perencanaan sumber daya manusia sebaik-baiknya sehingga dapat memenuhi kebutuhan organisasi. Dengan demikian, organisasi tidak

akan mengalami kesulitan dalam memenuhi sumber daya manusia yang dibutuhkan.

Sumber daya manusia merupakan salah satu sumber yang tidak dapat dilepaskan dari pengelolaan suatu bisnis. Keberadaan sumber daya ini merupakan suatu keharusan bagi setiap bisnis. Manusia dalam keberadaannya pada suatu bisnis memegang peranan yang sangat penting, baik dalam pelaksanaan maupun dalam pencapaian target dari bisnis itu sendiri. Tidak jarang, karena dianggap sebagai suatu sumber daya yang sangat penting bagi perusahaan, manusia bagi suatu perusahaan sering dinyatakan sebagai aset yang berharga atau sering sebagai *human asset* (Islahuzaman, 2006).

Seiring dengan perkembangan dunia usaha yang kian pesat, peranan sumber daya manusia dirasakan semakin penting bagi suatu organisasi. Kualitas sumber daya manusia sangat menentukan berhasil atau tidaknya pencapaian tujuan organisasi. Sumber daya manusia adalah sumber daya organisasi yang paling vital dan diakui sebagai aset yang paling berharga bagi badan usaha. Sumber daya manusia yang berkualitas yang berlandaskan semangat profesionalisme dalam menangani bisnis merupakan kunci sukses yang utama bagi suatu organisasi dan juga merupakan suatu nilai tersendiri bagi suatu organisasi.

Pada perusahaan jasa dan industri yang berskala besar, sumber daya manusia merupakan salah satu faktor penting dalam proses pencapaian tujuan perusahaan yaitu menghasilkan laba maksimum untuk jangka panjang. Sumber daya manusia yang berkualitas sangat berperan dalam menjalankan kegiatan operasional perusahaan, mendayagunakan sumber daya lain dalam perusahaan, dan menjalankan strategi bisnis secara optimal (Widjaja, 2004).

Laporan keuangan perusahaan yang ada pada saat ini, baik perusahaan yang berorientasi kepada laba maupun tidak, akan dapat menggambarkan prestasi-prestasi yang telah dicapai organisasi secara kuantitatif. Nilai perusahaan juga dapat dilihat melalui laporan keuangan yang mencerminkan oleh harga pasar saham (Brigham & Gapenski dalam Prasetyo, 1998).

Akan tetapi hanya dengan melihat laporan keuangan, tidak akan dapat ditentukan nilai sumber daya manusia yang ada di dalam suatu organisasi atau



perusahaan. Selain itu, meski dikatakan sebagai aset utama setiap perusahaan, tetapi sumber daya manusia sampai saat ini tidak dapat dimasukkan ke dalam neraca.

Implikasinya adalah kontribusi sumber daya manusia terhadap pencapaian prestasi perusahaan tidak dapat dilihat secara kuantitatif. Upaya-upaya untuk menempatkan sumber daya manusia secara kuantitatif belum menunjukkan hasil yang memadai, dalam arti dapat diterima secara luas sebagai satu kesepakatan (Casio, 1991).

Pengeluaran-pengeluaran untuk memperoleh dan meningkatkan kemampuan tenaga kerja yang merupakan sarana investasi bagi perusahaan masih dianggap sebagai suatu biaya dan bukan dilaporkan sebagai aset atau sumber daya perusahaan yang nantinya akan mendatangkan ekonomis di masa depan.

Sumber daya manusia manusia sesungguhnya merupakan suatu aktiva bagi perusahaan. Aktiva merupakan sumber daya yang dikuasai oleh perusahaan sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan agar bermanfaat untuk ekonomi masa depan yang diharapkan oleh perusahaan. Selain itu aktiva tak berwujud adalah aktiva tak lancar dan tak berbentuk yang memberikan hak keekonomian dan hukum kepada pemiliknya dan dalam laporan keuangan tidak dicakup secara terpisah dalam mengklarifikasi aktiva yang lain. Salah satu karakteristik aktiva tak berwujud yang paling penting adalah tingkat ketidakpastian mengenai nilai dan manfaatnya dikemudian hari (PSAK, 1996 : 49).

Terdapat dua alasan untuk memasukkan sumber daya manusia ke dalam akuntansi (Ripoll dan Labtut, 1994). Pertama, manusia merupakan sumber daya yang bernilai bagi perusahaan selama mereka menghasilkan jasa yang dapat diukur. Kedua, nilai dari seseorang yang dianggap sebagai sumber daya tergantung pada bagaimana dia dipekerjakan. Jadi gaya manajemen juga berpengaruh pada nilai sumber daya manusia.

American Accounting Association (1970) mendefinisikan akuntansi sumber daya manusia sebagai “*The human resources identification and measuring process and also its communication to the interest parties.*”

Gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia sebenarnya telah muncul sekitar tahun 1960-an, yang dikemukakan oleh Rensis Linkert, Direktur Institut *for Social Research of the University of Michigan* (Bambang Riyanto, 1990 : 13). Gagasan mengenai akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*) berawal dari pandangan mengenai peran sumber daya manusia yang mendukung kelangsungan hidup perusahaan dan pentingnya modal manusia terhadap perekonomian. Gagasan-gagasan tersebut dilatar belakangi oleh faktor-faktor

sebagai berikut (Brummet, R. Lee, 1995 : 3 dalam Suwanto, 2006), yang pertama konsep teori ekonomi modern yang menganggap bahwa manusia adalah *human capital* yang mempunyai keahlian, pengetahuan dan pengalaman. Dan yang kedua peran sumber daya manusia yang semakin dibutuhkan dan berkembang dengan pesat.

Seiring dengan anggapan yang menyatakan bahwa sumber daya manusia adalah aset paling berharga bagi manajer dalam perusahaan (Anthony, 1993), maka penerapan akuntansi sumber daya manusia ini diperlukan oleh perusahaan yang mengeluarkan biaya yang cukup besar dalam pengembangan sumber daya manusia dan telah menjadi bagian yang penting dalam proses menghasilkan laba. Dalam hal ini jumlah tenaga manusianya cukup banyak sehingga diperlukan juga biaya yang cukup besar jumlahnya.

PT. Perkebunan Nusantara X merupakan Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang bergerak di bidang industri gula yang dipasarkan didalam negeri melalui persaingan bebas dan terkoodinir serta bidang industri tembakau yang dilakukan penjualan langsung kepada pembeli industri dan pembeli pedagang serta dipasarkan juga ke luar negeri. Penerapan akuntansi sumber daya manusia dapat digunakan perusahaan sebagai dasar pertimbangan dalam pengambilan keputusan bagi berbagai pihak guna menyediakan informasi yang lebih relevan dan realistis mengingat setiap tahunnya perusahaan mengeluarkan biaya yang besar untuk sumber daya manusia.

Dari uraian diatas dapat dipahami pentingnya akuntansi sumber daya manusia bagi laporan keuangan perusahaan. Dari permasalahan tersebut maka penulis berminat untuk melakukan studi tentang **“Dampak Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Terhadap Kinerja Keuangan (Studi Pada PT. Perkebunan Nusantara X).”**

## **B. Perumusan Masalah**

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, maka dapat dirumuskan pokok permasalahan sebagai berikut :

1. Bagaimana penilaian sumber daya manusia dengan menggunakan akuntansi SDM pada PT.Perkebunan Nusantara X?
2. Bagaimana perbandingan rasio keuangan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum dan sesudah diterapkannya Akuntansi SDM?

### **C. Tujuan Penelitian**

Berdasarkan rumusan masalah diatas maka dapat disimpulkan tujuan dari penelitian tersebut adalah sebagai berikut :

1. Mengetahui pennisain sumber daya manusia pada PT. Perkebunan Nusantara X dengan Akuntansi SDM.
2. Mengetahui perbandingan rasio keuangan perusahaan sebelum dan sesudah diterapkan Akuntansi SDM.

### **D. Kontribusi Penelitian**

Melalui penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi sebagai berikut :

1. Aspek Akademis

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat menjadi rujukan dalam tentang penerapan akuntansi sumber daya manusia pada perusahaan.

## 2. Aspek Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi kepada manajer perusahaan tentang laporan keuangan perusahaan mengenai biaya pelatihan karyawan dalam mengembangkan usaha.

### **E. Sistematika Pembahasan**

Sistematika pembahasan yang digunakan untuk memberikan gambaran keseluruhan mengenai isi penulisan ini, maka akan diuraikan secara garis besar, yaitu sebagai berikut :

#### **BAB I : Pendahuluan**

Bab ini akan diuraikan latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, kontribusi hasil penelitian dan sistematika pembahasan.

#### **BAB II : Landasan Teori**

Bab ini akan dibahas mengenai teori-teori yang mendukung atau berkaitan dengan masalah yang dihadapi. Bab ini akan membahas penelitian pendahulu, pengembangan usaha, kinerja keuangan, kerangka berfikir, serta hipotesis.

#### **BAB III : Metode Penelitian**

Bab ini akan menjelaskan tentang metode yang digunakan, meliputi variabel penelitian dan pengukuran, sumber data, teknik pengumpulan data, instrumen penelitian serta analisis data.

## BAB II

### LANDASAN TEORI

#### A. Penelitian Terdahulu

1. Qibtiyah (2000)

Penelitian ini menyatakan bahwa laba, modal sendiri, dan aktiva laporan keuangan yang menggunakan akuntansi sumber daya manusia lebih besar dibandingkan akuntansi konvensional. ROI, NPM, ROE, dan TATO lebih kecil dibandingkan akuntansi konvensional. TATO kecil menunjukkan ketidakefisienan penggunaan aktiva untuk menghasilkan volume penjualan. Sementara itu *debt ratio* dan *debt to equity ratio* lebih besar untuk menutupi kewajiban terhadap pihak luar.

2. Maysyaroh (2001)

Penelitian ini menyatakan bahwa penggunaan konsep akuntansi sumber daya manusia dapat memperbaiki kontribusi laba bersih (sebesar biaya yang dikeluarkan untuk perolehan dan pengembangan sumber daya manusia) dan peningkatan ROI yang dapat digunakan sebagai informasi untuk mengambil keputusan manajemen yang tepat. Informasi menunjukkan tingkat efisien perusahaan untuk menghasilkan keuntungan dengan menggunakan total aktiva yang dimiliki.



3. Sulistyowati (2003)

Penelitian ini menyatakan aplikasi akuntansi sumber daya manusia memunculkan akun baru investasi bersih aktiva sumber daya manusia pada sisi aktiva lain-lain, akun hutang pajak ditangguhkan, dan laba ditahan dari aktiva sumber daya manusia. Selisih pajak di neraca sebagai hutang pajak penghasilan yang ditangguhkan dan selisih laba disajikan di neraca sebagai laba ditahan dari aktiva sumber daya manusia. Dari hal tersebut menunjukkan bahwa laba akuntansi sumber daya manusia lebih tinggi dibanding penggunaan akuntansi konvensional. Rasio keuangan juga lebih baik dibandingkan akuntansi konvensional.

4. Meita Ruchi Anggraini (2006)

Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa akuntansi sumber daya manusia memperlakukan biaya-biaya tersebut sebagai aktiva perusahaan sehingga dikapitalisasi dan diamortisasi selama umur ekonomisnya. Perlakuan tersebut mempengaruhi jumlah aktiva dan laba dalam perusahaan. Adanya penerapan akuntansi sumber daya manusia ini memperlihatkan laba, modal sendiri dan aktiva perusahaan lebih besar dibandingkan akuntansi konvensional.

5. Wulan R (2013)

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui perbandingan kinerja laporan keuangan (rasio keuangan) sebelum dan sesudah menerapkan akuntansi sumber daya manusia. Perbandingan kinerja laporan keuangan sebelum dan sesudah menerapkan akuntansi sumber daya manusia dilakukan dengan metode penelitian deskriptif kuantitatif. Perusahaan menyadari sepenuhnya peranan dominan sumber daya manusia sebagai salah satu faktor utama penunjang keberhasilan usaha. Dapat

dilihat adanya usaha yang dilakukan mulai dari perekrutan, seleksi, pengembangan dan pelatihan untuk menunjang kesejahteraan tenaga kerjanya. Tetap dapat dilihat banyak perusahaan di Indonesia menetapkan biaya sumber daya manusia sebagai beban atau biaya, bukan menetapkan sebagai aktiva. Hasil menunjukkan bahwa rata-rata analisis rasio keuangan sebelum dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah sama (identik) berbanding terbalik dengan perbandingan sebelum dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia.

## **B. Sumber Daya Manusia**

### **1. Pengertian Sumber Daya Manusia**

Arti dari sumber daya manusia (*human resources*) merupakan kemampuan terpadu dari daya pikir dan daya fisik yang dimiliki seorang individu. Sifatnya ditentukan oleh keturunan dan lingkungannya, sedangkan prestasi kerjanya dimotivasi oleh keinginan untuk memenuhi kepuasannya (Hasibuan, 2003 : 244).

Jenis dari sumber daya manusia dapat dibedakan ke dalam sumber daya yang berasal dari bakat ilmiah seseorang namun ada juga sumber daya yang datang dari proses pendidikan dan kebiasaan mengerjakan sesuatu. Dalam hubungannya dengan perusahaan, sumber daya manusia dari para pekerja merupakan nilai yang tak terhitung harganya. Sebab keberlanjutan siklus hidup perusahaan bergantung pada kemampuan manusia yang ada di dalamnya, bukan bergantung pada roda mesin yang dijalankan perusahaan. Kalau dirinci secara spesifik, aktor dibalik keberhasilan maupun kegagalan sebuah perusahaan adalah manusia. Jadi, manusialah penentu perusahaan. Untuk itu, pengharagaan atas kekayaan sumber daya manusia yang ada pada perusahaan mutlak untuk diakui (Arfan, 2008).

Definisi menurut Simanjuntak (1998:127) membedakan sumber daya manusia ke dalam dua pengertian, yang pertama usaha kerja/jasa yang dapat diberikan dalam proses produksi. Sumber daya manusia mencerminkan “kualitas” usaha yang diberikan oleh seseorang dalam waktu tertentu untuk menghasilkan barang dan jasa. Dan yang kedua sumber daya manusia menyangkut manusia yang mampu memberikan jasa/usaha kerja tersebut. Mampu bekerja berarti mampu melakukan perbuatan yang mempunyai nilai ekonomis yaitu bahwa kegiatan tersebut menghasilkan barang/jasa untuk memenuhi kebutuhan masyarakat. Secara

fisik, kemampuan bekerja diukur dengan usia. Dengan kata lain, orang dalam usia kerja tersebut dinamakan tenaga kerja/*man power*.

Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa sumber daya manusia adalah kemampuan manusia yang terdiri atas daya pikir dan daya fisik untuk menghasilkan perbuatan yang memiliki nilai ekonomis, yakni berupa barang dan jasa.

## **2. Pengembangan Sumber Daya Manusia**

Perusahaan yang berpikir ke depan harus mampu melaksanakan dua hal yang sangat mendasar, antara lain :

1. Memadukan kebutuhan perusahaan dengan pengetahuan, keterampilan dan kemampuan karyawannya.
2. Mengaitkan tujuan perusahaan dan perencanaan bisnis dengan pengembangan sumber daya manusia melalui pelatihan dan pembinaan karir. Implikasinya adalah dalam merencanakan tujuan perusahaan perlu direncanakan pula bagaimana merencanakan program pengembangan dari karyawan yang menjadi pelaku aktif dalam pencapaian rencana-rencana perusahaan.

Perencanaan sumber daya manusia akan dapat dilakukan dengan baik dan benar jika perencanaanya mengetahui apa dan bagaimana sumber daya manusia itu. Untuk mempersiapkan perusahaan agar mampu menghadapi persaingan pada era globalisasi, pelaku bisnis harus mempunyai pola pikir yang benar tentang peran sumber daya manusia, sehingga pelatihan dapat dilihat sebagai instrument pengembangan sumber daya manusia dalam menunjang kesuksesan perusahaan di kemudian hari.

Dapat dikatakan bahwa agar pengembangan dapat dilaksanakan dengan baik, harus terlebih dahulu ditetapkan suatu program pengembangan karyawan. Program pengembangan karyawan hendaknya secara cermat dan didasarkan kepada metode-metode ilmiah serta berpedoman pada keterampilan yang dibutuhkan perusahaan saat ini maupun untuk meningkatkan kemampuan teknis, teoritis, konseptual, dan moral karyawan agar prestasi kerjanya baik dan mencapai hasil yang optimal (Hasibuan, 2005:210).

Pengembangan karyawan (pendidikan dan latihan) perlu dilakukan setiap perusahaan karena akan memberikan manfaat bagi perusahaan, karyawan, dan masyarakat konsumen. Dengan melakukan program pengembangan sumber daya manusia, berarti perusahaan telah melakukan suatu investasi yang disebut dengan investasi untuk aktiva sumber daya manusia (*human asset*), yang sering kali hanya dilihat dan dinikmati di masa yang akan datang.

### **3. Pengakuan Sumber Daya Manusia Sebagai Aktiva (*Asset*)**

Hingga saat ini masih terdapat perbedaan di kalangan akuntan bahwa sumber daya manusia merupakan bagian dari aset perusahaan yang harus dilaporkan di neraca, meskipun mereka telah sepakat bahwa sumber daya manusia merupakan aset perusahaan yang sangat besar kontribusinya dalam memberikan manfaat ekonomis masa depan ke perusahaan. Upaya memasukkan sumber daya manusia sebagai aset dalam neraca tegangal karena harus memenuhi kriteria pengakuan sebagai aset perusahaan (Sudarmo, 2010:173).

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam PSAK No.19 mengidentifikasikan “Aset adalah sumber daya yang dikendalikan oleh perusahaan sebagai akibat peristiwa masa lampau dan bagi perusahaan diharapkan akan menghasilkan manfaat ekonomis di masa depan”.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam PSAK No.16 mengidentifikasi “Aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain untuk tujuan administrative dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.

Berdasarkan definisi aset diatas, terlihat kelemahan dari akuntansi konvensional yang dirancang untuk menilai semua aset yang dimiliki perusahaan, seperti tidak diukurnya dan dinilainya aktiva sumber daya manusia dengan alasan aset manusia bukan aset yang bertahan lama dan sangat berpindah sehingga sulit untuk melakukan proses evaluasi dengan menggunakan metode secara formal (Nicoline, 2010:45).

Salah satu masalah pokok dalam akuntansi sumber daya manusia adalah masalah pengakuan sumber daya manusia. Topik perdebatan terutama menyangkut masalah apakah sumber daya manusia dicatat sebagai aktiva atautkah sebagai beban periodik. Praktek akuntansi konvensional memperlakukan investasi dalam sumber daya manusia langsung diakui sebagai beban pada periode terjadinya pengeluaran-pengeluaran itu.

Menurut Hendriksen (1998:183-197) terdapat beberapa alasan mengapa pengembangan manusia dapat diperlakukan sebagai aktiva yaitu :

1. Mempunyai masa manfaat di masa mendatang untuk dapat menghasilkan aliran kas di masa mendatang. Jelas bahwa objek pengembangan manusia mempunyai manfaat ekonomi yang lebih baik dari satu periode akuntansi.



Investasi sumber daya manusia yang dikeluarkan saat ini, akan dapat memberikan manfaat bagi perusahaan dikemudian hari.

2. Manfaat ekonomi tersebut dikendalikan oleh satuan usaha tertentu. Sumber daya manusia dapat dikendalikan oleh manajemen antara lain melalui struktur organisasi, kebijakan dan keputusan manajemen, serta secara khusus melalui manajemen sumber daya manusia. Organisasi tidak memiliki secara fisik sumber daya manusianya akan tetapi organisasi memiliki kemampuan sumber daya manusia dalam menyerahkan jasa bagi organisasi tersebut. Hak kepemilikan perusahaan terhadap potensi jasa yang berlaku sepanjang karyawan tersebut bekerja sama dengan perusahaan.
3. Manfaat ekonomi tersebut dapat diperoleh sebagai hasil transaksi-transaksi atas kejadian-kejadian dimasa lalu. Pengeluaran-pengeluaran sumber daya manusia telah terjadi dalam periode yang lalu. Biaya ini terjadi ketika sumber daya manusia telah memiliki organisasi/perusahaan. Selanjutnya sumber daya manusia tersebut dilatih sedemikian rupa sehingga memiliki keahlian.

Tunggal (1993:211-217) juga mengemukakan dua alasan utama untuk memperlakukan investasi manusia sebagai aktiva dalam laporan keuangan korporat, yaitu :

1. Investor sekarang dan potensial memerlukan informasi demikian untuk membantu menilai nilai dari suatu perusahaan.
2. Investor dalam manusia memenuhi kriteria untuk perlakuan sebagai aktiva.

### **C. Akuntansi dan Laporan Keuangan**

#### **1. Akuntansi**

Tidak ada definisi otoritatif yang cukup umum untuk dapat menjelaskan apa yang dimaksud dengan akuntansi. Oleh karena itu, terdapat banyak definisi yang diajukan oleh para ahli mengenai pengertian akuntansi .

Menurut Harahap (2003:36) akuntansi atau akunting adalah merupakan bahasa atau alat komunikasi bisnis yang dapat memberikan informasi tentang kondisi keuangan (ekonomi) yang berupa posisi keuangan yang tertuang dalam jumlah kekayaan, utang, dan modal suatu bisnis dan hasil usahanya pada suatu waktu atau periode tertentu.

Akuntansi dapat dilihat di *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)* dalam Harahap (2003:59). Akuntansi diartikan sebagai proses mengidentifikasi, mengukur, dan menyampaikan informasi ekonomi sebagai bahan informasi dalam hal mempertimbangkan berbagai alternatif dalam mengambil kesimpulan oleh para pemakainya.

Sedangkan dalam definisi lain akuntansi merupakan seperangkat pengetahuan yang mempelajari perekayasaan penyediaan jasa secara nasional berupa informasi keuangan kuantitatif unit-unit organisasi dalam suatu lingkungan Negara tertentu dan cara penyampaian informasi tersebut kepada pihak yang berkepentingan untuk dijadikan dasar dalam keputusan (Soewardjono, 2005:93).

Dari beberapa definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah menyangkut angka-angka yang akan dijadikan dasar dalam proses pengambilan keputusan, angka itu menyangkut uang atau nilai moneter yang menggambarkan catatan dari transaksi perusahaan. Dan angka itu dapat dianalisa lebih lanjut,

bersifat netral kepada semua pemakai laporan. Akuntansi mempunyai unsur seni karena berbagai alternatif dapat dipilih serta merupakan informasi yang sangat diperlukan para pemakai untuk pengambilan keputusan.

## **2. Laporan Keuangan**

Laporan keuangan merupakan sarana pengkomunikasian informasi keuangan utama kepada pihak-pihak diluar korporasi. Didalam SAK (2002) disebutkan bahwa tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan keuangan ekonomi.

Laporan keuangan menggambarkan dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain yang diklasifikasikan dalam beberapa kelompok besar menurut karakteristik ekonominya. Kelompok besar ini merupakan unsur laporan keuangan. Unsur yang berkaitan langsung dengan pengukuran posisi keuangan adalah aktiva, kewajiban, dan ekuitas. Sedang unsur yang berkaitan dengan pengukuran kinerja dalam laporan laba rugi adalah penghasilan dan beban. Laporan perubahan posisi keuangan biasanya mencerminkan berbagai unsur laporan laba rugi dan perubahan dalam berbagai unsur neraca; dengan demikian, kerangka dasar ini tidak mengidentifikasi unsur laporan perubahan posisi keuangan secara khusus (IAI, 2002).

Laporan keuangan lengkap terdiri dari berbagai komponen yaitu:

### **1. Laporan Arus Kas**

Merupakan suatu ikhtisar penerimaan kas dan pembayaran kas selama periode waktu tertentu. Atas laporan arus kas, pemakai laporan dapat memperoleh informasi untuk mengevaluasi kegiatan manajemen dalam operasi, investasi dan pendanaan. Diamping itu, dengan tersedianya laporan arus kas, pemakai dapat memprediksi arus kas perusahaan di masa yang akan datang dan menilai kemampuan perusahaan dalam membayar deviden.

## 2. Neraca

Merupakan suatu daftar aktiva, kewajiban, dan ekuitas pemilik pada tanggal tertentu. Neraca memberi informasi tentang posisi keuangan perusahaan pada saat tertentu. Dengan melihat neraca, maka akan dapat dilihat likuiditas dan kelancaran operasi perusahaan, struktur pendanaan perusahaan, komposisi kekayaan dan potensi jasa perusahaan, serta potensi jasa perusahaan. Selain itu dapat juga dievaluasi potensi jasa atau sumber ekonomik yang dikuasai oleh perusahaan.

## 3. Laporan Laba Rugi

Merupakan suatu ikhtisar pendapatan dan biaya selama periode waktu tertentu berdasarkan konsep penandingan. Laporan ini memberi informasi tentang keberhasilan manajemen dalam mengelola perusahaan. Keberhasilan tersebut diukur dengan laba yang merupakan selisih antara pendapatan dan biaya yang diperkirakan telah mendatangkan pendapatan tersebut.

## 4. Laporan Perubahan Ekuitas

Merupakan suatu ikhtisar perubahan ekuitas yang terjadi selama periode waktu tertentu. Laporan ini merupakan penghubung antara laporan laba rugi dan

neraca. Laba atau rugi dan transaksi eukitas bersih akan masuk dalam laporan perubahan ekuitas sehingga angka ekuitas akhir akan diperoleh.

#### 5. Catatan Atas Laporan Keuangan

Banyak informasi akuntansi yang memiliki sifat kualitatif tetapi perlu disampaikan karena dapat mempengaruhi pertimbangan dalam pengambilan keputusan atau karena memperjelas apa yang telah dimuat dalam laporan keuangan utama.

### 3. Kelemahan Laporan Keuangan Akuntansi Konvensional

Sumber daya manusia merupakan sesuatu yang penting di dalam perusahaan. Akan tetapi apabila perusahaan mempergunakan akuntansi konvensional, pengeluaran untuk sumber daya manusia akan dimasukkan sebagai suatu biaya yang secara langsung akan dihapuskan pada periode yang bersangkutan. Hal ini ternyata tidak akan dapat mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Jika demikian, dikhawatirkan perusahaan akan melakukan suatu kesalahan dalam menganalisa suatu masalah.

Chasin dan Polemi (1985:84-129) mengemukakan beberapa kelemahan dari akuntansi konvensional, antara lain :

#### 1. Biaya sumber daya manusia jangka panjang diabaikan

Tanpa adanya informasi sumber daya manusia yang cukup memadai, manajer akan mempunyai sedikit kesulitan di dalam memberikan gagasan mengenai investasi total dalam sumber daya manusia karena biaya sumber daya manusia jangka panjang tidak diperhitungkan di dalam investasi sumber daya manusia.

## 2. Biaya sumber daya manusia dibebankan

Banyak sekali biaya-biaya sumber daya manusia mempunyai komponen aktiva dan biaya. Biaya-biaya sumber daya manusia yang memberi manfaat untuk periode masa yang akan datang, seperti biaya akuisisi dan pengembangan seharusnya dikapitalisasi dan diakumulasi selama umur produktif seorang karyawan.

## 3. Mengabaikan kebutuhan karyawan

Pendukung akuntansi sumber daya manusia menyatakan bahwa manajer pada setiap tingkat harus menyadari kemampuan, keterampilan dan kreativitas karyawan yang mereka arahkan. Pekerja-pekerja ingin berpartisipasi dan memberikan bantuan dalam manajemen perusahaan. Sampai saat ini partisipasi karyawan masih dianggap kurang penting.

## 4. Kekurangan pertanggungjawaban sosial

Penganjur akuntansi sumber daya manusia mengkritik banyak perusahaan besar karena kurang memiliki tanggung jawab sosial. Banyak usaha yang telah dilakukan secara efektif untuk meningkatkan kesadaran para usahawan. Pada saat ini laba bersih bukan satu-satunya tujuan dari kebanyakan perusahaan. Aspek sosial dan lingkungan harus dipertimbangkan di dalam menghasilkan suatu produk.

## 5. Kekurangan data yang diperlukan untuk perencanaan



Manajer memerlukan data personil, seperti banyaknya data material dan *overhead*, untuk perencanaan dan pengendalian yang tepat, sistem akuntansi sekarang tidak memberikan data yang diperlukan. Seandainya akuntansi sumber daya manusia akan memberikan informasi biaya yang diperlukan untuk penganggaran, seperti biaya perekrutan, dan pelatihan karyawan baru. Pengendalian sumber daya manusia telah tercapai.

6. Kesalahan dalam pengakuan laba

Kesalahan organisasi untuk mengkapitalisasi investasi sumber daya manusia menyebabkan laba diakui terlalu rendah pada periode dimana sumber daya manusia mengalami pertumbuhan yang tinggi. Dan laba diakui terlalu tinggi pada periode dimana sumber daya manusia mengalami penurunan.

7. Terjadi distorsi pada nilai ROI

Tidak dapat dipungkiri bahwa semua perusahaan selalu melakukan investasi sumber daya manusia. Padahal sampai saat ini, belum ada manajemen yang melakukan perhitungan nilai ROI, yang memasukkan tingkat pengembalian tingkat investasi sumber daya manusia yang dilakukan selama ini. Sehingga yang terjadi sebenarnya adalah ROI yang dipergunakan selama ini selalu kurang tepat karena tidak memasukkan perhitungan terhadap penanaman investasi sumber daya manusia yang telah dilakukan.

#### **D. Akuntansi Sumber Daya Manusia**

##### **1. Definisi Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Menurut beberapa pendapat yang menjelaskan tentang konsep akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut : Akuntansi sumber daya manusia (*Human Resource Accounting*) meliputi konsep sumber daya manusia sebagai aktiva, penentuan biaya yang diinvestasikan dan hubungannya dengan biaya-biaya hasil pakai, estimasi dan menyediakan ketelitian ekonomi tentang nilai sumber daya manusia dalam organisasi (R. Lee, 1995:2).

Dari sumber lain yang menyebutkan bahwa pengertian dari akuntansi sumber daya manusia adalah : Akuntansi sumber daya manusia adalah sebuah proses pengidentifikasian dan pengukuran data tentang sumber daya manusia dan pengkomunikasiannya atas informasi-informasi yang termasuk di dalamnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Lako, 1995:5).

Dari beberapa pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa akuntansi sumber daya manusia dapat diartikan sebagai suatu proses pengukuran dan pelaporan biaya serta nilai-nilai manusia sebagai sumber daya organisasi dan pelaporan hasil-hasilnya kepada pihak yang berkepentingan. Dengan demikian pada proses akuntansi sumber daya manusia terkadang unsur pengukuran, pelaporan, data tentang manusia dan organisasi. Data tentang manusia dalam hal ini berupa biaya-biaya untuk seleksi, penerimaan, pelatihan dan pengembangan kemampuan pegawai serta informasi lainnya yang berupa tingkat pendidikan, pengalaman, usia, keadaan kesehatan dan lain sebagainya.

Famhotz dalam Tunggal (1994:29), menyebutkan bahwa akuntansi sumber daya manusia adalah "*human resource accounting means accounting for people as*

*an organizational resource*” (akuntansi sumber daya manusia berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasi).

Pengertian tersebut menjelaskan bahwa akuntansi sumber daya manusia adalah proses yang mencakup pengidentifikasian dan pengukuran biaya yang dikeluarkan untuk aktiva manusia, mencakup biaya untuk merekrut, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan aktiva manusia yang kemudian diinformasikan bagi yang membutuhkan.

Dalam pengertian harfiah, “akuntansi sumber daya manusia” berarti akuntansi untuk manusia sebagai suatu sumber daya organisasional. Hal ini melibatkan pengukuran biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan-perusahaan bisnis dan organisasi lainnya untuk merekrut, menyeleksi, mempekerjakan, melatih dan mengembangkan aktiva manusia. Akuntansi sumber daya manusia juga melibatkan pengukuran terhadap biaya yang akan dikeluarkan untuk menggantikan sumber daya manusia dari suatu organisasi.

Akuntansi sumber daya manusia telah didefinisikan oleh Komite Akuntansi Sumber Daya Manusia dari *American Accounting Association* sebagai suatu proses identifikasi dan pengukuran data mengenai sumber daya manusia serta pengkomunikasian informasi ini ke pihak-pihak yang berkepentingan.

Dengan demikian akuntansi sumber daya manusia berarti mengukur investasi yang dibuat oleh organisasi dalam manusia, biaya untuk mengganti orang-orang tersebut dan nilai dari manusia bagi perusahaan.

Menurut pendapat lain yang dikemukakan oleh *Work Institute of America* (WIA) pada tahun 1978 sebagai berikut (Mathews dan Perera dalam Baridwan, 2000:492): “Akuntansi Sumber Daya Manusia adalah pengembangan perspektif teoritis untuk menjelaskan sifat dan penentu nilai manusia ke dalam organisasi formal; pengembangan metode yang valid dan dapat dipercaya untuk mengukur *cost* dan nilai orang pada organisasi; dan merancang sistem operasional untuk mengimplementasikan metode pengukuran yang diusulkan.

## 2. Tujuan dan Manfaat Akuntansi Sumber Daya Manusia

Menurut Flamholtz (1985:234-247) bahwa kegunaan dari penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah:

1. Menyediakan kerangka kerja untuk membantu manajer dalam menggunakan *human resource* secara efektif dan efisien.
2. Menyediakan informasi yang dibutuhkan bagi pengguna dalam memperoleh, mengembangkan, menempatkan, mengkonversi, menggunakan, mengevaluasi, dan menghargai *human resource*.
3. Menyediakan alat pengukuran *cost* dan *value* dari manusia bagi organisasi untuk digunakan dalam pengambilan keputusan.
4. Memotivasi manajer untuk menghargai akibat pengambilan keputusan usaha atas *human resource*.

Menurut MC.Rae (1974) sebagaimana dikutip Tunggal (1993:146-150), tujuan dan manfaat akuntansi sumber daya manusia adalah:

1. Informasi Kuantitatif

Untuk memberikan informasi kuantitatif atas sumber daya manusia dalam suatu organisasi, yang dapat digunakan manajemen dan investor dalam pengambilan keputusan.

2. Metode Penelitian

Untuk memberikan penelitian dalam utilisasi sumber daya manusia. Akuntansi sumber daya manusia dapat membantu manajer untuk menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien dengan memberikan suatu kerangka konseptual.

3. Teori dan Model

Untuk memberikan suatu teori dan variabel-variabel yang relevan untuk menjelaskan nilai manusia terhadap organisasi formal, untuk mengidentifikasi variabel-variabel yang relevan dan untuk mengembangkan model yang ideal untuk pengelolaan sumber daya manusia.

Menurut Tunggal (2004:64-73) maksud utama dari Akuntansi Sumber Daya Manusia adalah :

1. Membantu professional sumber daya manusia dan manajer senior untuk menggunakan sumber daya manusia secara efektif dan efisien.
2. Memberikan pemakai-pemakainya dengan informasi yang diperlukan untuk mendapatkan, mengembangkan, mengalokasi, mempertahankan, menggunakan, menilai, dan memberikan ganjaran kepada sumber daya manusia.

Masih menurut Tungal (2004:14-22) Akuntansi Sumber Daya Manusia dapat bermanfaat dalam:

1. Menganggarkan akusisi sumber daya manusia.
2. Memberikan pengukuran biaya standar dalam merekrut, memilih, dan menerima karyawan, yang dapat digunakan untuk menyusun anggaran akusisi sumber daya manusia.

Di lain pihak Harahap (2003:201-233) mengemukakan bahwa tujuan dari akuntansi sumber daya manusia (ASDM) adalah memberikan informasi tentang sumber daya manusia dalam suatu perusahaan yang berguna bagi pengambil keputusan. Secara umum fungsi ASDM adalah :

1. Untuk melengkapi informasi tentang nilai SDM untuk digunakan dalam proses pengambilan keputusan tentang perolehan, alokasi, pengembangan, pemeliharaan SDM agar tercapai efektivitas tujuan organisasi.
2. Untuk memberikan informasi kepada manajer personalia agar dia dapat secara efektif memonitor dan menggunakan SDM.
3. Memberikan indikator dalam pengawasan Aktiva. Misalnya apakah aktiva ini dipertahankan, dijual atau dinaikkan, berapakah nilainya, apakah niali sumber daya ini berkurang atau naik selama suatu periode tertentu.
4. Membantu pengembangan prinsip manajemen dengan menjelaskan akibat keuangan dari berbagai praktek akuntansi sumber daya manusia.

### **3. Asumsi Dasar Akuntansi Sumber Daya Manusia**



Dalam akuntansi juga sering dipandang sebagai suatu informasi dan masalah sistem yang ada di dalamnya. Fenomena yang cukup menarik dengan adanya kata-kata yang menyatakan bahwa menguasai informasi, akan menguasai dunia dan siapa yang menguasai informasi akan memenangkan persaingan di dalam pertarungan yang ada di dunia. Hal tersebut tidaklah mengherankan karena pada era globalisasi ini, penguasaan informasi menjadi sangat dominan bahkan peran dari informasi itu sendiri sebagai salah satu sumber daya. Peran dalam perkembangan informasi yang begitu cepat juga telah membuat perusahaan untuk meningkatkan sumber daya manusianya.

Dalam era yang mewajibkan persaingan ini, perusahaan harus pintar dalam mengupayakan peran informasi dalam mencapai tujuannya. Informasi yang diperlukan harus memiliki karakter seperti akurat dan tepat waktu. Dengan adanya informasi yang cepat, relevan dan lengkap lebih dikarenakan ada kebutuhan yang sangat dirasakan oleh masing-masing unit bisnis untuk mendapatkan posisi keunggulan bersaing. Davidson and Weil dalam Arfan (2008:79-91), mengatakan asumsi dasar akuntansi sumber daya manusia adalah sebagai berikut :

1. Manusia adalah sumber daya organisasi yang bernilai. Manusia memberikan jasa sekarang dan masa yang akan datang, yang tidak dimiliki oleh mesin dan material. Sumber daya yang diinvestasi dapat dipertanggungjawabkan tanpa kepemilikan.
2. Pengaruh dari gaji manajemen. Nilai dari sumber daya manusia dapat dipengaruhi oleh cara-cara mereka dikelola. Sikap atau gaya tertentu dari manajemen dapat meningkatkan motivasi karyawan, meningkatkan

produktivitas, sedangkan gaya manajemen yang lain mungkin menurunkan motivasi dan dengan demikian menurunkan produktivitas.

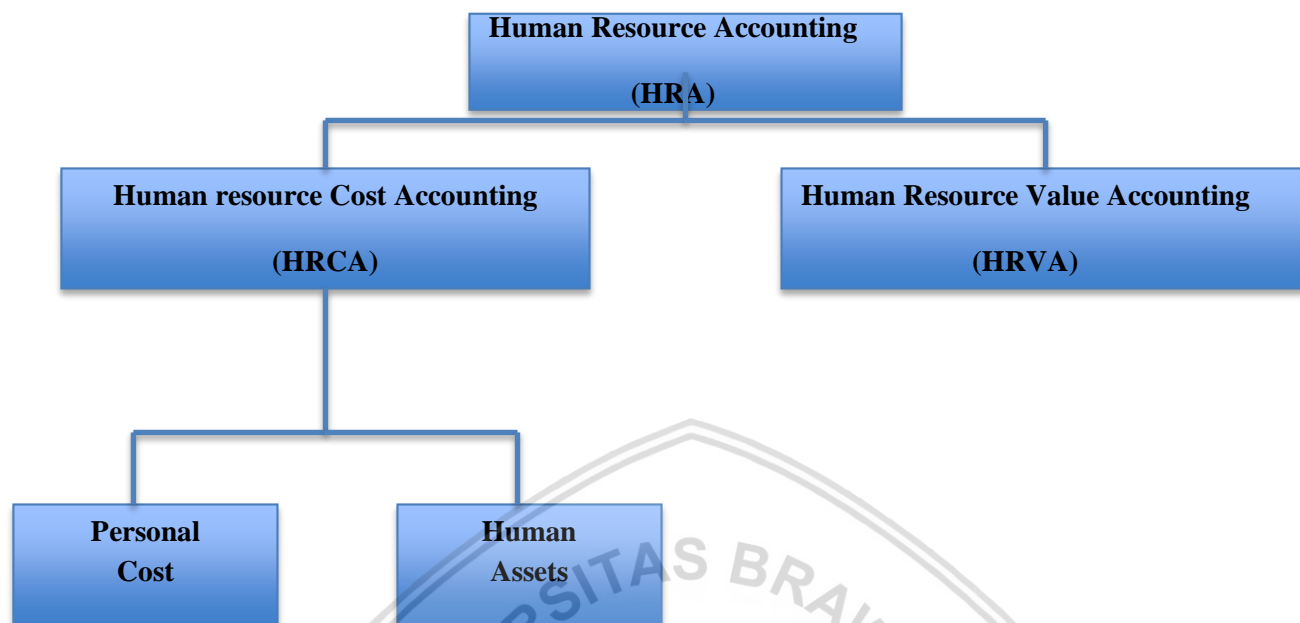
3. Keperluan atas informasi sumber daya manusia. Informasi mengenai biaya sumber daya manusia dan nilai-nilainya adalah perlu untuk pengelolaan manusia yang efektif dan efisien dalam berbagai aspek dari proses manajemen sumber daya manusia, termasuk perencanaan dan pengendalian dalam akuisisi, pengembangan, alokasi, komposisi, konservasi dan utilisasi manusia.

Latar belakang yang menyebabkan timbulnya akuntansi sumber daya manusia tidak muncul dengan sendirinya. Pada dasarnya ada beberapa asumsi yang mendasari dalam munculnya konsep akuntansi sumber daya manusia. Asumsi-asumsi tersebut adalah sebagai berikut : “Manusia adalah sumber daya organisasi yang sangat bernilai, nilai sumber daya manusia dipengaruhi oleh gaya manajemen dalam sebuah organisasi, dan kebutuhan akan pentingnya informasi-informasi tentang sumber daya manusia” (Amin Widjaja Tunggal, 1994: 7 dalam Suwanto, 2006).

#### **4. Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia**

Secara skematis ruang lingkup akuntansi sumber daya manusia mencakup 2 (dua) aspek utama, antara lain : *Human resource cost accounting* dan *Human resource value accounting*. Pembagian ini dapat dilihat dari gambar berikut:

#### **Ruang Lingkup Akuntansi Sumber Daya Manusia**



(Sumber : Tunggal, 1995)

### 1. *Human Resource Cost Accounting*

Merupakan pengukuran dan pelaporan biaya yang timbul untuk pencarian, pengembangan, dan penggantian tenaga sebagai sumber daya organisasi. Aspek yang pertama ini dibagi menjadi dua, yakni *personel cost* dan *human asset accounting*.

- a. *Personal Cost Accounting* adalah biaya yang berhubungan dengan fungsi personalia dalam pencarian dan pengembangan sumber daya manusia. Hal ini berkaitan dengan akuntansi untuk aktivitas personalia dan fungsi-fungsi seperti : *recruitment*, seleksi, wawancara, penempatan dan pelatihan.

- b. *Human Asset Accounting* berkenaan dengan biaya tenaga kerja sebagai aset. Ini mengukur berbagai usaha pencarian dan pengembangan pada berbagai tingkatan personel.

## 2. *Human Resource Value Accounting*

Menurut tunggal (1993:20) pengertian dari *value* disini adalah “*present value of future services*”. Sedang *human value* adalah “*present worth of future services that people are expected to provide*”.

Pada dasarnya terdapat dua model mengenai sifat dan faktor yang menentukan nilai sumber daya manusia dari suatu perusahaan, yaitu menurut *Flamholtz* dan menurut *Likert dan Bowers*.

Menurut *Flamholtz* (1985:25) ukuran nilai seseorang adalah “*Expected Realizable Value*” orang tersebut. Ukuran ini merupakan hasil interaksi dari dua variabel yakni *expected conditional value* dan *probability* orang yang akan tinggal di organisasi itu.

Menurut *Likert dan Bowers* dalam tunggal (2004:47-62) terdapat tiga variabel yang mempengaruhi efektivitas organisasi manusia (*human organization*), yaitu :

- a. *Casual Variables* merupakan variabel yang independen yang dapat secara langsung diganti/diubah oleh organisasi dan manajemennya. Variabel ini menentukan arah perkembangan dari suatu organisasi
- b. *Intervening Variables* menggambarkan keadaan intern organisasi dan kemampuannya untuk menghasilkan, yaitu loyalitas, sikap, motivasi,

serta kemampuan mereka dalam melakukan koordinasi dan pengambilan keputusan.

- c. *End Result Variables* merupakan dependen variabel yang mencerminkan hasil yang dicapai organisasi seperti produktivitas, *earnings*, dan *financial performance*.

## 5. Metode Pengukuran Akuntansi Sumber Daya Manusia

Metode pengukuran akuntansi sumber daya manusia terdiri dari :

### a. *Human Resource Cost Accounting (HRCA)*

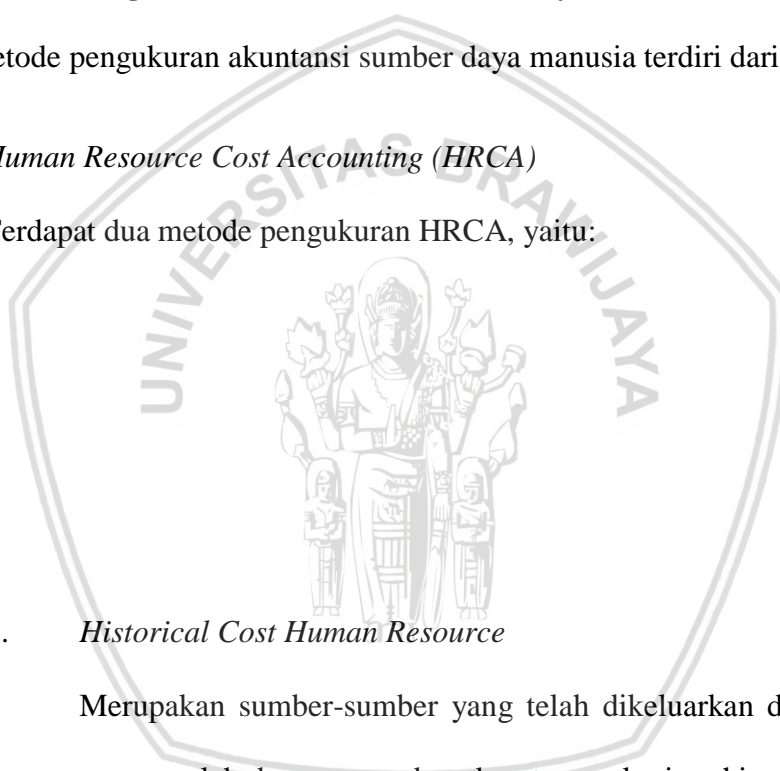
Terdapat dua metode pengukuran HRCA, yaitu:

#### 1. *Historical Cost Human Resource*

Merupakan sumber-sumber yang telah dikeluarkan dalam rangka memperoleh dan mengembangkan tenaga kerja sehingga dalam hal ini akan mencakup biaya *recruitment*, *selection*, *hiring* dan *placement*.

#### 2. *Replacement Cost of Human Resource*

Merupakan hal yang mencakup semua biaya yang akan dikeluarkan perusahaan untuk menggantikan sumber daya manusia yang akan dipekerjakannya. Jadi disini harus diperhitungkan pula biaya yang



menunggu dan lain-lain sampai dengan karyawan baru itu diterima dan siap menggantikan tugas karyawan lama. Biaya pengganti ada dua yaitu :

a. Biaya pengganti posisional

Adalah pengorbanan yang seharusnya terjadi saat sekarang untuk menggantikan seseorang yang dipekerjakan pada suatu posisi khusus, dengan suatu substitusi yang mampu untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama pada posisi yang diberikan tersebut.

b. Biaya pengganti pribadi

Adalah pengorbanan yang seharusnya terjadi sekarang untuk menggantikan seseorang yang pada saat ini dipekerjakan dengan suatu substitusi yang mampu untuk memberikan sekumpulan jasa yang sama pada semua yang dijabat si pendahulu.

b. *Human Resource Value Accounting*

Dasar pengukur metode HRVA terdiri dari dua metode, yaitu :

1. Metode non monetary

Metode ini berguna dalam menginventaris keterampilan dan kemampuan orang, rating atau ranking hasil kerja karyawan, dan pengukuran mengenai sikap atau tingkah laku. Beberapa metode untuk menilai sumber daya manusia dengan teknik non moneter antara lain :



- a. Mendaftar keahlian dan kemampuan seseorang. Disini setiap orang dibuat buku, file atau personal *recordnya* yang berisi tentang keahliannya, pengalamannya, pendidikan, jabatan yang sudah pernah, dan lain-lain.
- b. Pembuatan rating atau ranking atas prestasi seseorang. Dalam menilai prestasi seseorang bisa menggunakan rating, ranking, *checklist*.
- c. Penilaian terhadap potensi seseorang. Dapat dilihat dari kemungkinan potensi seseorang jika dipromosikan atau dipindahkan sehingga tahu potensinya jika diberikan tugas baru.
- d. Pengukuran sikap. Berisi tentang informasi mengenai tendensi seseorang untuk menyatakan perasaannya tentang suatu objek seperti pekerjaan, gaji, dan lain-lain.
- e. *Subjected Expected Utility* . Disini menggabungkan antara nilai subjektif seseorang dan tingkat keyakinan seseorang akan kemungkinan terjadinya suatu kejadian.
- f. Model Likert-Bowers. Pengukuran non moneter yang paling sering dipakai adalah model yang dikembangkan oleh Likert dan Bowers mengenai variabel-variabel yang menentukan efektivitas organisasi suatu perusahaan. Suatu daftar pertanyaan yang didasarkan “survey organisasi” dirancang untuk mengukur “iklim organisasional” hasil daftar pertanyaan tersebut dapat berfungsi sebagai ukuran non moneter aktiva manusia karena menggambarkan persepsi karyawan mengenai suasana kerja di dalam perusahaan.

## 2. Metode Monetary

Tujuan utama model ini adalah untuk menyediakan sebuah cara pengukuran dua dimensi dari harga perseorangan di sebuah organisasi perusahaan (*expected conditional value* dan *realizable value*). Metode pengukuran yang menggunakan ukuran-ukuran moneter adalah :

### a. *Historical (original cost) Method*

Dalam pengukuran ini memerlukan pengidentifikasian komponen-komponen pembentukan nilai-nilai berdasarkan taksiran/realisasi biaya yang telah dikeluarkan oleh setiap sumber daya manusia dan organisasi. Biaya-biaya ini akan dicatat sebagai aktiva yang terdiri dari *original value* dan *human asset cost*.

*Original value* biasanya berkaitan dengan tingkat pendidikan, keahlian dan keterampilan tertentu dan berpengaruh terhadap biaya gaji, upah serta biaya pemeliharaan yang menjadi beban organisasi. Sedang *human asset cost* terdiri dari *acquisition cost*, *development cost*, dan *output pocket costs* yaitu pengeluaran-pengeluaran tunai. Misalnya mengikuti seminar, sarasehan atau kegiatan lain yang sifatnya menambah pengetahuan dan pengalaman karyawan.

Keuntungan dari metode ini adalah :

1. Dasar hukum untuk menghitung bilai individual yang konsisten dengan penerapan akuntansi konvensional.

2. Memungkinkan untuk menghitung biaya yang sebenarnya termasuk dalam usaha perolehan pegawai.
3. Perlakuan *historical cost* ini bersifat praktis dan *verifiable*.

Kelemahan dari metode ini adalah :

1. Biaya perolehan pegawai dihitung berdasarkan jumlah pada saat terjadinya, sehingga tidak memperlihatkan nilai yang sekarang (*current cost*).
2. Nilai ekonomis atau *human asset* tidak harus berhubungan dengan *historical cost*.
3. Setiap *appreciation* dan *amortization* bersifat subjektif, tanpa mesti ada hubungannya dengan naik turunnya produktivitas *human asset*.
4. Karena *cost* yang berhubungan dengan *recruiting*, *hiring*, *training*, *planning*, *placing* dan *developing* berbeda antara satu pegawai dengan pegawai yang lain maka *historical cost* tidak memberikan nilai *human resource* yang dapat dibandingkan.

b. *Current Cost Method*

Menghitung nilai manusia berdasarkan nilai sekarang, hal ini dilakukan dengan jalan mengendalikan nilai *human asset* yang telah diperoleh dengan suatu multiplier untuk menyesuaikan nilai historis yang telah dikeluarkan dengan nilai sekarang. Besarnya multiplier ini berbeda-beda tergantung dari kebijakan perusahaan dan nilainya ditentukan oleh *level of management*.

c. *Replacement Cost Method*

Dalam metode ini sumber daya manusia diukur dengan menaksir berapa biaya yang akan dikeluarkan untuk mendapatkan pegawai yang sama atau dapat juga dihitung dengan menaksir berapa biaya yang akan dikeluarkan untuk merekrut, menyeleksi, *hiring*, melatih, menempatkan dan mengembangkan karyawan yang sama kualitasnya dengan yang ada sekarang.

Keunutngan dari metode ini :

Merupakan surrogate yang baik untuk nilai ekonomi suatu asset karena pertimbangan mengenai harga pasar sangat penting dalam menentukan hasil akhir. Hasil akhir semacam ini umumnya secara konseptual dimaksudkan sebagai ekuivalen dengan nilai ekonomis seseorang.

**6. Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia Dalam Laporan Keuangan.**

Dengan diterapkannya akuntansi sumber daya manusia di dala laporan keuangan, akan memberikan hasil yang dicapai perusahaan dalam periode tertentu menjadi lebih baik. Hal ini disebabkan karena dalam neraca perusahaan tersebut menunjukkan jumlah aktiva yang lebih besar, karena dimasukkannya perkiraan investasi bersih dalam sumber daya manusia. Selain itu, dalam laporan laba rugi akan menampilkan jumlah laba bersih yang lebih besar karena pada saat

memperoleh dan mengembangkan sumber daya manusia, semua biaya tersebut dikapitalisasi selama manfaat tertentu.

Pelaporan sumber daya manusia dapat dilakukan dengan menilai jasa yang dimiliki sumber daya manusia. Biaya dan nilai sumber daya manusia dapat diungkapkan dalam laporan keuangan atau laporan khusus sumber daya manusia. Metode pengukuran secara moneter akuntansi sumber daya manusia masih merupakan usulan sehingga pengukuran moneter sulit dilakukan. Untuk itu pelaporan informasi sumber daya manusia dapat diungkapkan secara non moneter. Namun demikian diperlukan penilaian yang khusus dan ekstra hati-hati untuk sumber daya manusia ini karena ada kemungkinan apabila penilaian sumber daya manusia terlalu rendah akan menyebabkan turunnya tingkat produktivitas karyawan itu sendiri, yang akhirnya akan berpengaruh kepada penurunan produktivitas perusahaan.

Pada dasarnya terdapat empat metode yang memungkinkan dalam penyajian investasi dalam aktiva manusia yang dilaporkan dalam keuangan perusahaan, yaitu disajikan dalam bentuk (Tunggal, 2004:32-35) :

a. Surat Direksi (*president letter*)

Memasukkan informasi mengenai pengeluaran dalam sumber daya manusia yang cukup signifikan dan secara relatif terutama dalam industri jasa lebih penting daripada untuk pengeluaran-pengeluaran untuk aktiva fisik.

b. Laporan Aktiva Tidak Berwujud (*a statement of intangible*)

Penyajian sebagai klasifikasi yang terpisah dalam perhitungan laba rugi. Laporan ini harus menunjukkan pengeluaran yang dilakukan untuk berbagai kelompok aktiva tak berwujud untuk periode yang berjalan atau untuk periode sebelumnya.

- c. Laporan Keuangan Performa Yang Belum Diaudit (*unaudited performa supplementary financial statement*)

Memasukkan laporan ini sebagai informasi tambahan dalam laporan tahunan suatu perusahaan yang seharusnya dipertimbangkan secara terpisah dari laporan keuangan konvensional.

- d. Integrasi ke Dalam Laporan Keuangan Konvensional (*conventional financial statement*)

Mencakup kapitalisasi investasi dalam aktiva manusia dan amortisasi dari investasi selama masa manfaat yang diharapkan. Penyajian akun-akun dalam keuangan pada metode ini sama dengan metode ketiga, namun metode ini tercakup dalam lingkup pemeriksaan akuntansi public karena tercakup dalam laporan keuangan pokok.

Metode-metode lain dapat diketahui dari pendapat Flamholtz (1985) yang menyatakan bahwa untuk menghitung *net investmen in human resource*, masukan biaya manusia itu sendiri sebagai *human resource* dari suatu perusahaan untuk dipakai salah satu dari dua metode, yaitu *Historical Cost* dan *Replacement Cost*.



- e. Dalam menghitung dalam laporan keuangan diperlukan 5 rasio keuangan yaitu:

- a. Net Profit Margin

$$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Pendapatan Operasional}} \times 100\%$$

- b. Return On Equity (ROE)

$$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Ekuitas}} \times 100\%$$

- c. Return On Assets (ROA)

$$\frac{\text{Laba Sebelum Pajak}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

- d. Assets Utilization (AU)

$$\frac{\text{Pendapatan Operasional}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

- e. Equity Multiplier (EM)

$$\frac{\text{Total Aset}}{\text{Total Ekuitas}} \times 100\%$$

## 7. Kendala Pengembangan Akuntansi Sumber Daya Manusia

Adapun masalah atau kendala yang akan ditemui dalam penerapan akuntansi sumber daya manusia dapat berupa masalah teknis dan masalah konsep. Masalah teknis, berupa akuntansi sumber daya manusia berdasar nilai dapat dikatakan lebih berpotensi karena aspek teknis penilaian akuntansi sumber daya manusia berdasarkan penilaian para ahli dari luar profesi akuntan, seperti Psikolog, Psikometrisian dan lain sebagainya (Suwanto, 2006:10).

Sedangkan dari hambatan segi konsep yang dapat ditemukan antara lain :

1. Hambatan budaya, yang menganggap tabu penelitian manusia dengan rupiah/dollar.
2. Adanya pendapat dikalangan akuntan bahwa hak kepemilikan secara hukum merupakan syarat mutlak untuk menganggap sesuatu sebagai aset dan menuntut tingkat kepastian yang tinggi mengenai manfaat dimasa yang akan datang.
3. Akuntan cenderung merekapitalisasi aset-aset yang bersifat memiliki wujud nyata. Akibatnya mereka mengabaikan perlakuan yang sama terhadap biaya-biaya sumber daya manusia.
4. Keharusan untuk melibatkan berbagai disiplin ilmu merupakan suatu penghalang juga untuk menerapkan sistem akuntan sumber daya manusia ini. Akuntansi sumber daya manusia sebagai suatu konsep sampai dengan sekarang ini belum dapat diterima sebagai suatu GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) atau prinsip-prinsip yang berlaku umum, hal ini dapat disebabkan karena adanya syarat pengukuran suatu item tertentu sebagai suatu aset yang diatur dalam FASB no.5 (Amin W. Tunggal, 2004:52-64) yaitu:

a. *Measurment* (dapat diukur)

FASB no.5 menjelaskan bahwa ada lima atribut yang dapat digunakan dalam mengukur suatu aktiva yaitu ;

1. *Historical Cost*

2. *Current Cost*

3. *Current Market Value*

4. *Net Realizable (settlement) Value*

5. *Present (or discounted) Value of Future Cash Flow*

Dari berbagai atribut yang baru disebutkan di atas, konsep pengukuran *human resource* telah memenuhi kriteria, namun memiliki kelemahan yang ada pada masing-masing metode pengukurannya. Walaupun *human resource* diakui sebagai suatu aset akan mengalami kesulitan dalam pengamortisasian secara rasional dalam penyajian laporan keuangan.

b. *Relevance dan Reliability*

Salah satu informasi dikatakan memenuhi jika informasi tersebut memiliki kapasitas untuk membuat suatu perbedaan keputusan antara para investor, kreditor, dan pengambil keputusan lainnya. Agar informasi tersebut menjadi memenuhi syarat, maka harus memenuhi tiga sifat yang merupakan kualitas utama relevan, yaitu mempunyai nilai prediksi, nilai umpan balik (*feedback value*), dan tepat waktu. Informasi yang dapat diandalkan merupakan informasi yang harus memenuhi sifat dapat diperiksa (*verifiability*), netral, dan menyajikan hal yang sebenarnya (*representationally faithful*). Informasi akuntansi dapat dikatakan andal jika pengaruh penyajiannya bebas dari kesalahan dan bias yang digunakan para pengambil keputusan lain.

Dalam hal ini, kendala berupa subjektivitas dalam pengukuran nilai prediksi serta *estimated useful life*.

Di samping kendala-kendala di atas, ada juga beberapa ahli yang tidak menyetujui diterapkannya konsep HRA, di antaranya :

1. (Gambling, 1976:70) dalam buku *Accounting for The Human Factor* bahwa beliau berargumentasi tidak mungkin untuk memasukkan sumber daya manusia ke dalam neraca seperti gedung dan bangunan pabrik. Ia juga berpendapat bahwa kapitalisasi atas biaya rekrut dan pelatihan termasuk dalam problema pengalokasian overhead.
2. (Mee, 1982:112) dalam buku *Accounting for The Human Factor* beranggapan bahwa human asset tidak dapat diuraikan dari elemen-elemen yang lain dari suatu organisasi yaitu pegawai berinteraksi dan mencapai efektivitas. Beliau juga menambahkan bahwa suatu organisasi tidak dapat mengontrol manusia sama halnya dengan mengontrol *asset* fisik.

### BAB III

#### METODE PENELITIAN

##### A. Jenis Penelitian

Jenis penelitian ini termasuk dalam penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif adalah suatu metode dalam meneliti status sekelompok manusia, suatu objek, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang (Nazir, 2003:63).

Penelitian deskriptif merupakan akumulasi dari data dasar dalam cara deskriptif yang tidak perlu mencari atau menerangkan hubungan antar variabel, membuat ramalan, atau membuat makna implikasi, walaupun penelitian yang bertujuan untuk menemukan hal-hal tersebut dapat juga merupakan metode-metode deskriptif (Suryabrata, 1983:21).

Dalam penelitian ini termasuk deskriptif karena bertujuan untuk mendapatkan informasi dan menggambarkan mengenai sumber daya manusia PT. Perkebunan Nusantara X serta mengadakan orientasi pendahuluan terhadap perlakuan dan penyajian akuntansi sumber daya manusia pada laporan keuangan. Hasil selanjutnya dideskripsikan dalam bentuk analisis yang lebih sempit sehingga dapat diketahui dampaknya terhadap kinerja keuangan perusahaan.

## **B. Lokasi Penelitian**

Lokasi penelitian dalam penyusunan skripsi ini pada PT. Perkebunan Nusantara X. Penulis melakukan penelitian pada bulan September-Oktober 2017.

## **C. Jenis Data**

Pada penelitian ini digunakan sumber data antara lain :

### **1. Data Primer**

Merupakan data yang langsung diperoleh dari tangan pertama untuk analisis berikutnya untuk menemukan solusi atau masalah yang diteliti (Sekaran, 2006:326). Yang termasuk data primer dalam penelitian ini yaitu informasi mengenai sumber daya manusia perusahaan berupa biaya sumber daya manusia (biaya perekrutan, biaya diklat).

### **2. Data Sekunder**

Merupakan data yang diperoleh dari berbagai sumber yang telah ada (Sekaran, 2006:329). Data sekunder bukanlah data yang dicari dan dikumpulkan sendiri oleh peneliti. Dalam penelitian ini, data sekunder yang diperlukan berupa laporan keuangan PT. Perkebunan Nusantara X seperti neraca, laporan rugi laba serta data-data lain seperti buku-buku yang memiliki relevansi dengan masalah penelitian.

## **D. Metode Pengumpulan Data**

Dalam penelitian ini metode dalam pengumpulan data yang dilakukan oleh penulis dengan cara :

1. Wawancara

Merupakan studi dengan cara mengumpulkan data atau informasi dengan cara langsung bertatap muka dengan informan, tujuan yang ingin dicapai yakni untuk mendapatkan gambaran lengkap tentang topik yang dipilih (Irianto dan Bungin, 2001:109).

2. Dokumentasi

Dokumentasi merupakan data yang diperoleh dari perusahaan yang didapat dengan cara melihat, mencatat atau mengopi data yang ada tersebut.

#### **E. Metode Analisis Data**

Metode analisis data diperlukan untuk mempermudah peneliti dalam menganalisis suatu permasalahan. Adapun langkah-langkah analisis data dalam penyusunan karya tulis ini sebagai berikut :

1. Mengkapitalisasi aset sumber daya manusia merupakan total biaya akuisisi dan pengembangan.
2. Mengamortisasi aktiva sumber daya manusia tersebut sesuai dengan masa manfaatnya serta menentukan nilai investasi sumber daya manusia.
3. Menghitung nilai investasi sumber daya manusia.
4. Membuat jurnal untuk pencatatan simulasi akuntansi sumber daya manusia.
5. Menganalisa perhitungan yang sudah dilakukan ke dalam laporan keuangan.
6. Menghitung Rasio Keuangan :



## a. Net Profit Margin

$$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Pendapatan Operasional}} \times 100\%$$

## b. Return On Equity (ROE)

$$\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Ekuitas}} \times 100\%$$

## c. Return On Assets (ROA)

$$\frac{\text{Laba Sebelum Pajak}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

## d. Assets Utilization (AU)

$$\frac{\text{Pendapatan Operasional}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

## e. Equity Multiplier (EM)

$$\frac{\text{Total Aset}}{\text{Total Ekuitas}} \times 100\%$$

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### A. Gambaran Umum

Setelah peneliti mengambil data dari laporan keuangan dan kinerja keuangan perusahaan, didapatkan hasil penelitian pada periode sebelum dan sesudah perusahaan melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia. Berikut hasil penelitian yang didapatkan sebagai berikut:

##### 1. Gambaran Umum PT. Perkebunan Nusantara X

Didirikan berdasarkan Peraturan Pemerintah R.I No.15 Tanggal 14 Februari Tahun 1996 tentang pengalihan bentuk Badan Usaha Milik Negara dari PT Perkebunan (Eks.PTP 19, Eks.PTP 21-22 dan Eks.PTP 27) yang dilebur menjadi PT Perkebunan Nusantara X (Persero) dan tertuang dalam akte Notaris Harun Kamil, SH No.43 tanggal 11 Maret 1996 yang mengalami Perubahan kembali sesuai Akte Notaris Sri Eliana Tjahjoharto, SH. No. 1 tanggal 2 Desember 2011.

Pada tanggal 2 Oktober 2014, Menteri BUMN Dahlan Iskan meresmikan Holding BUMN Perkebunan yang beranggotakan PTPN I, II, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV dengan PTPN III sebagai induk Holding BUMN Perkebunan. Dasar hukum perubahan PTPN X (Persero) menjadi PTPN X adalah Keputusan Para Pemegang Saham Perusahaan Perseroan PT Perkebunan Nusantara X Nomor: PTPN X/RUPS/01/X/2014 dan Nomor: SK-57/D1.MBU/10/2014 tentang Perubahan Anggaran Dasar.

## Visi

"Menjadi perusahaan agroindustri terkemuka yang berwawasan lingkungan".

## Misi

1. Berkomitmen menghasilkan produk berbasis bahan baku tebu dan tembakau yang berdaya saing tinggi untuk pasar domestik dan internasional dan berwawasan lingkungan.
2. Berkomitmen menjaga pertumbuhan dan kelangsungan usaha melalui optimalisasi dan efisiensi di segala bidang.
3. Mendedikasikan diri untuk selalu meningkatkan nilai-nilai perusahaan bagi kepuasan stakeholder melalui kepemimpinan, inovasi dan kerjasama team serta organisasi yang profesional.

## Filosofi Perusahaan

Menjalankan misi perusahaan memerlukan acuan yang berfungsi sebagai koridor dan batasan sebagai arahan untuk karyawan dalam melaksanakan pekerjaan dengan penuh integritas, peraturan atau petunjuk. Hal tersebut hendaknya dilaksanakan oleh semua tingkat karyawan, dengan mengikuti aturan yang ada akan memberikan pencapaian prestasi yang merupakan visi perusahaan.

Pokok arahan juga disebutkan dalam *Company Business Philosophy* meliputi: **"Integritas, Profesionalisme, Visioner, dan Sinergi."** Dalam produktifitas karyawan di tempat kerja harus tetap tinggi dan budaya kerja harus dipahami dan dilaksanakan, adalah: **profesional, produktif, dan pembelajar.**

### **Unit Usaha PT. Perkebunan Nusantara X**

Bisnis Utama PT Perkebunan Nusantara X adalah :

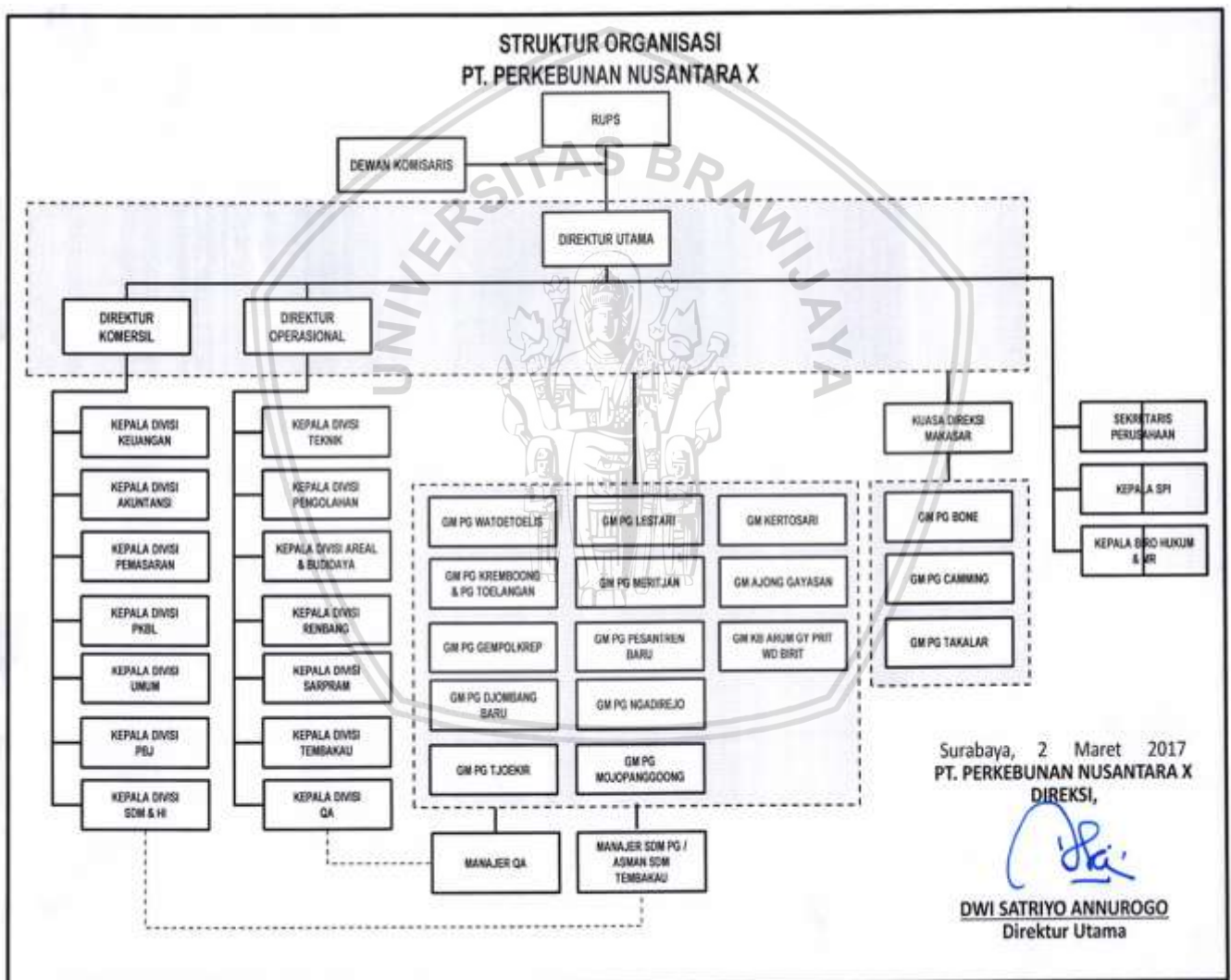
1. Industri Gula yang dipasarkan didalam negeri melalui persaingan bebas dan terkoordinir (lelang dan negosiasi), sedangkan pembeli produk tetes adalah pabrikan (End User) dan tender.
2. Tembakau, dilakukan penjualan langsung kepada pembeli industri (pabrikan) dan pembeli pedagang (trader), juga dipasarkan ke luar negeri (ekspor) melalui lelang dengan mengirim produk contoh.

Unit Usaha lain yang merupakan kerjasama dan anak perusahaan bergerak di bidang :

1. PT Nusantara Medika Utama, anak perusahaan yang bergerak di bidang pelayanan kesehatan, membawahkan tiga rumah sakit, yaitu RS Gatoel di Mojokerto, RS Toeloengredjo di Pare Kediri, dan RS Perkebunan di Jember.
2. PT Dasaplast Nusantara, bekerja sama dengan PT Surya Satria Sembada, Jakarta. Produk Plastik, Innerbag dan Waring utamanya untuk memenuhi kebutuhan pabrik gula dan kebun tembakau sendiri, juga dilakukan ekspor ke Jepang dan pasar dalam Negeri.
3. PT Energi Agro Nusantara (EAN), berlokasi di Mojokerto. PT EAN memproduksi bioetanol berbahan baku tetes.
4. Jasa Cutting Bobbin, bekerja sama dengan Burger Soehne AG Burg (BSB) Swiss.

5. Budidaya Kedelai Edamame dan Okura, bekerja sama dengan PT Bahana Artha Ventura dengan nama PT Mitratani Dua Tujuh. Produk Kedelai Edamame ini utamanya untuk ekspor ke Jepang, namun juga dilakukan upaya pemasaran dalam negeri.

### Struktur Organisasi PT. Perkebunan Nusantara X



Gambar 4.1

Struktur Organisasi PT. Perkebunan Nusantara X

PT. Perkebunan Nusantara X memiliki beberapa bagian yang masing-masing diberikan tugas dan tanggungjawab yang berbeda sesuai dengan bidang keahliannya masing-masing. Tugas yang diberikan kepada masing-masing bagian dalam struktur organisasi PT. Perkebunan Nusantara X adalah sebagai berikut :

**a. RUPS**

- 1) Memutuskan penyetoran saham dalam bentuk uang dan/atau dalam bentuk lainnya, mislanya dalam bentuk benda tidak bergerak.
- 2) Menyetujui dapat tidaknya pemegang saham dan kreditor lainnya yang mempunyai tagihan terhadap Perseroan menggunakan hak tagihnya sebagai kompensasi kewajiban penyetoran atas harga saham yang telah diambilnya.
- 3) Menyetujui pembelian kembali saham yang telah dikeluarkan.
- 4) Menyetujui penambahan modal perseroan.
- 5) Memutuskan pengurangan modal perseroan.
- 6) Menyetujui rencana kerja yang diajukan oleh Direksi.
- 7) Memutuskan penggunaan laba bersih termasuk penentuan jumlah penyisihan untuk cadangan.
- 8) Mengatur tata cara pengambilan deviden yang telah dimasukkan ke cadangan khusus.
- 9) Memutuskan tentang penggabungan, peleburan, pengambilalihan, atau pemisahan, pengajuan permohonan agar Perseroan dinyatakan pailit, perpanjangan waktu berdirinya, dan pembubaran perseroan.
- 10) Memutuskan pembagian tugas dan wewenang pengurusan di antara Direksi dalam hal Direksi terdiri atas 2 anggota Direksi atau lebih.



- 11) Mengangkat anggota Direksi.
- 12) Memutuskan ketentuan tentang besarnya gaji dan tunjangan anggota Direksi.
- 13) Memutuskan tentang kewenangan Direksi untuk mewakili Perseroan dalam hal Direksi lebih dari 1 orang.
- 14) Menyetujui untuk mengalihkan kekayaan Perseroan, atau menjadikan jaminan utang kekayaan Perseroan, yang merupakan lebih dari 50% jumlah kekayaan bersih Perseroan dalam satu transaksi atau lebih, baik yang berkaitan satu sama lain maupun tidak.
- 15) Menyetujui dapat atau tidaknya Direksi mengajukan permohonan pailit atas Perseroan kepada Pengadilan Niaga.
- 16) Memberhentikan anggota Direksi sewaktu-waktu dengan menyebutkan alasannya.
- 17) Mencabut atau menguatkan keputusan pemberhentian sementara anggota Direksi yang telah ditetapkan oleh Dewan Komisaris.
- 18) Mengangkat anggota Dewan Komisaris.
- 19) Menetapkan ketentuan tentang besarnya gaji atau honorarium dan tunjangan bagi anggota Dewan komisaris.
- 20) Memutuskan dapat atau tidaknya Dewan Komisaris melakukan tindakan pengurusan Perseroan dalam keadaan tertentu untuk jangka waktu tertentu.
- 21) Memutuskan tentang pengambilalihan saham oleh badan hukum berbentuk Perseroan.



22) Memutuskan tentang penggabungan, peleburan, pengambilalihan, atau pemisahan Perseroan.

23) Memutuskan tentang pembubaran Perseroan.

#### **b. Dewan Komisaris**

- 1) Dewan Komisaris melakukan pengawasan atas kebijakan pengurusan, jalannya pengurusan pada umumnya, baik mengenai Perseroan maupun usaha, dan memberi nasihat kepada Direksi.
- 2) Dewan Komisaris bertanggung jawab atas pengawasan Perseroan.
- 3) Dalam hal terjadi kepailitan karena kesalahan atau kelalaian Dewan Komisaris dalam hal melakukan pengawasan terhadap pengurusan yang dilaksanakan oleh Direksi dan kekayaan Perseroan tidak cukup untuk membayar seluruh kewajiban Perseroan akibat kepailitan tersebut, setiap anggota Dewan Komisaris secara tanggung renteng ikut bertanggung jawab dengan anggota Direksi atas kewajiban yang belum dilunasi.
- 4) Membuat risalah rapat Dewan Komisaris dan menyimpan salinannya.
- 5) Melaporkan kepada Perseroan mengenai kepemilikan sahamnya dan/atau keluarganya pada Perseroan tersebut dan Perseroan lain.
- 6) Memberikan laporan tentang tugas pengawasan yang telah dilakukan selama tahun buku yang baru lampau kepada RUPS.

#### **c. Direktur Utama**

- 1) Mampu Memimpin seluruh dewan atau komite eksekutif.
- 2) Dapat Menawarkan visi dan imajinasi di tingkat tertinggi (biasanya bekerjasama dengan MD atau CEO).

- 3) Dapat Memimpin rapat umum, untuk memastikan pelaksanaan tata-tertib, keadilan dan kesempatan bagi semua untuk berkontribusi secara tepat, menyesuaikan alokasi waktu per item masalah, menentukan urutan agenda, mengarahkan diskusi ke arah consensus, menjelaskan dan menyimpulkan tindakan dan kebijakan.
- 4) Mampu Bertindak sebagai perwakilan organisasi dalam hubungannya dengan dunia luar.
- 5) Memainkan bagian terkemuka dalam menentukan komposisi dari board dan sub-komite, sehingga tercapainya keselarasan dan efektivitas.
- 6) Mengkoordinasikan dan mengendalikan kegiatan-kegiatan dibidang administrasi keuangan, kepegawaian dan kesekretariatan.
- 7) Mengkoordinasikan dan mengendalikan kegiatan pengadaan dan peralatan perlengkapan.
- 8) Merencanakan dan mengembangkan sumber-sumber pendapatan serta pembelanjaan dan kekayaan perusahaan.
- 9) Melaksanakan tugas-tugas yang diberikan Direktur Utama.
- 10) Dalam melaksanakan tugas-tugas Direktur Umum bertanggung jawab kepada Direktur Utama.
- 11) Mengambil keputusan sebagaimana didelegasikan oleh BOD atau pada situasi tertentu yang dianggap perlu, yang diputuskan, dalam meeting-meeting BOD.

- 12) Menjalankan tanggung jawab dari direktur perusahaan sesuai dengan standar etika dan hukum.

**d. Direktur Komersial**

- 1) Merencanakan, melaksanakan dan mengawasi seluruh pelaksanaan operasional perusahaan.
- 2) Membuat standar perusahaan mengenai semua proses operasional, produksi, proyek dan kualitas hasil produksi.
- 3) Membuat strategi dalam pemenuhan target perusahaan dan cara mencapai target tersebut.
- 4) Membantu tugas-tugas direktur utama.

**e. Direktur Operasional**

- 1) Mengecek, mengawasi dan menentukan semua kebutuhan dalam proses operasional perusahaan.
- 2) Merencanakan, menentukan, mengawasi, mengambil keputusan dan mengkoordinasi dalam hal keuangan untuk kebutuhan operasional perusahaan.
- 3) Mengawasi seluruh karyawan apakah tugas yang dilakukan sesuai dengan standar operasional perusahaan.
- 4) Bertanggung jawab pada pengembangan kualitas produk ataupun karyawan
- 5) Membuat laporan kegiatan untuk diberikan kepada direktur utama.
- 6) Bertanggung jawab pada proses operasional, produksi, proyek dan kualitas hasil produksi.

**f. Direksi**

- 1) Menjalankan pengelolaan Perseroan untuk kepentingan Perseroan dan sesuai dengan maksud dan tujuan Perseroan.
- 2) Direksi bertanggung jawab atas pengelolaan Perseroan.
- 3) Direksi mewakili Perseroan baik di dalam maupun di luar pengadilan.
- 4) Membuat daftar pemegang saham, daftar khusus, risalah RUPS, dan risalah rapat Direksi.
- 5) Membuat laporan tahunan dan dokumen keuangan Perseroan sebagaimana dimaksud dalam undang-undang tentang Dokumen Perusahaan.
- 6) Memelihara seluruh daftar, risalah, dan dokumen keuangan Perseroan dan dokumen Perseroan lainnya.
- 7) Anggota Direksi wajib melaporkan kepada Perseroan mengenai saham yang dimiliki anggota Direksi yang bersangkutan dan/atau keluarganya dalam Perseroan dan Perseroan lain untuk selanjutnya dicatat dalam daftar khusus.
- 8) Direksi dapat memberi kuasa tertulis kepada satu orang karyawan Perseroan atau lebih atau kepada orang lain untuk dan atas nama Perseroan melakukan perbuatan hukum tertentu sebagaimana yang diuraikan dalam surat kuasa.

**g. Sekretaris**

- 1) Menyiapkan rapat dan membuat notulen.
- 2) Mengonsep surat perjanjian kerjasama dengan relasi atau instansi luar.
- 3) Menyusun surat rahasia (*confidential*).
- 4) Menyiapkan perjalanan dinas pimpinan ( pemesanan tiket, booking hotel, menyusun agenda perjalanan pimpinan sampai mencatat pengeluaran biaya

perjalanan dinas ).

- 5) Menyusun acara pertemuan bisnis.
- 6) Menyusun makalah, pidato untuk pimpinan.
- 7) Mengurus masalah dengan bank.
- 8) Mendatangi perusahaan lain atau instansi pemerintah untuk mencari informasi atau menyampaikan informasi.

#### **h. Kepala Divisi**

- 1) Mengkoordinasikan perumusan perencanaan dan pemberdayaan pegawai (man power planning), sesuai kebutuhan Perusahaan.
- 2) Mengkoordinasikan perumusan sistem pengadaan, penempatan dan pengembangan pegawai.
- 3) Mengkoordinasikan perumusan sistem dan kebijakan imbal jasa pegawai dengan mempertimbangkan "internal / external equity".
- 4) Bersama Manajemen merumuskan pola pengembangan organisasi Perusahaan.
- 5) Menyelenggarakan Sistem Informasi SDM dalam suatu data base Kepegawaian.
- 6) Mengkoordinasikan perumusan Kebijakan perencanaan, pengorganisasian dan administrasi program Pendidikan dan Latihan (Diklat).
- 7) Menyiapkan program-program penelusuran bakat, pembinaan kepribadian dan pelatihan ketrampilan bagi Pegawai dengan tujuan termanfaatkannya potensi Pegawai secara maksimal demi kepentingan kedua belah pihak.

- 8) Melakukan kajian dan evaluasi terhadap efektifitas program dan kontribusi peraturan bagi perkembangan Perusahaan.
- 9) Mengevaluasi Hasil penilaian kinerja seluruh Pegawai yang telah dilaksanakan bersama para atasan langsung.
- 10) Menyelenggarakan kegiatan pemeliharaan dan penggantian peralatan inventaris kantor pusat.
- 11) Menyelenggarakan kegiatan pemeliharaan dan kebersihan gedung, halaman, taman, dan lapangan parkir kantor pusat serta kantor Divisi Keamanan.
- 12) Menyelenggarakan kebijakan pengadaan barang dan jasa sesuai kebutuhan perusahaan.
- 13) Menyelenggarakan penyediaan dan distribusi air, listrik, AC, telepon, PABX dan Faksimili untuk keperluan kantor pusat.
- 14) Menyelenggarakan administrasi, penempatan, penyimpanan dan penggunaan peralatan, inventaris, fasilitas kantor.
- 15) Menyelenggarakan administrasi dan pengaturan, penggunaan, kebersihan, pemeliharaan kendaraan dinas.
- 16) Menyelenggarakan pemantauan keberadaan barang-barang inventaris, peralatan kantor dengan catatan akuntansi untuk keperluan audit secara berkala.
- 17) Menyelenggarakan kegiatan pelayanan kantor, serta pengaturan, penataan dan penggunaan ruang kantor/ruang rapat.
- 18) Mengelola persediaan ATK dan cetakan kantor pusat.

- 19) Menyediakan perlengkapan dan peralatan kerja yang diperlukan kantor pusat dan atau perusahaan (komputer, kendaraan dinas, kendaraan operasional).
- 20) Menyelenggarakan kegiatan rapat kerja, kunjungan kerja / perjalanan dinas dan penerimaan tamu perusahaan.
- 21) Menyelenggarakan data base inventaris perusahaan.
- 22) Merumuskan Sasaran Mutu Unit Kerja dan Prosedur Mutu Unit Kerja yang merupakan penjabaran dari Kebijakan Mutu, dan Sasaran Mutu Perusahaan yang telah ditetapkan.
- 23) Menyiapkan laporan setiap divisi secara benar dan tepat waktu.

**i. General Manager**

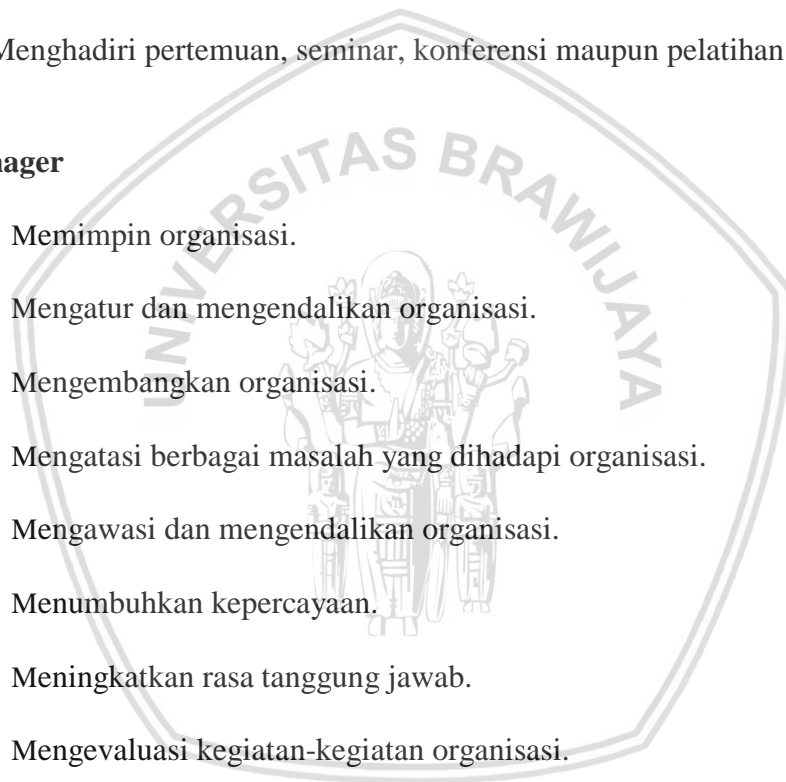
- 1) Memimpin perusahaan dan menjadi motivator bagi karyawannya.
- 2) Mengelola operasional harian perusahaan.
- 3) Merencanakan, melaksanakan, mengkoordinasi, mengawasi dan mengalisis semua aktivitas bisnis perusahaan.
- 4) Mengelola perusahaan sesuai dengan visi dan misi perusahaan.
- 5) Merencanakan, mengelola dan mengawasi proses penganggaran di perusahaan.
- 6) Merencanakan dan mengontrol kebijakan perusahaan agar dapat berjalan dengan maksimal.
- 7) Memastikan setiap departemen melakukan strategi perusahaan dengan efektif dan optimal.
- 8) Mengelola anggaran keuangan perusahaan.



- 9) Memutuskan dan membuat kebijakan untuk kemajuan perusahaan.
- 10) Membuat prosedur dan standar perusahaan.
- 11) Membuat keputusan penting dalam hal investasi, integrasi, aliansi dan divestasi.
- 12) Merencanakan dan mengeksekusi rencana startegis perusahaan jangka menengah dan jangka panjang untuk kemajuan perusahaan.
- 13) Menghadiri pertemuan, seminar, konferensi maupun pelatihan.

**j. Manager**

- 1) Memimpin organisasi.
- 2) Mengatur dan mengendalikan organisasi.
- 3) Mengembangkan organisasi.
- 4) Mengatasi berbagai masalah yang dihadapi organisasi.
- 5) Mengawasi dan mengendalikan organisasi.
- 6) Menumbuhkan kepercayaan.
- 7) Meningkatkan rasa tanggung jawab.
- 8) Mengevaluasi kegiatan-kegiatan organisasi.



## B. Penyajian Data

### 1. Data Biaya Akuisisi dan Pengembangan

**Tabel 1 : Data Biaya Akuisisi dan Pengembangan Karyawan  
PT. Perkebunan Nusantara X  
(Dalam Miliar)**

Tahun	Biaya Akuisisi dan Pengembangan
2013	Rp.11.108.529.934
2014	Rp.8.968.707.785
2015	Rp.10.815.654.711
2016	Rp.11.214.200.455

Sumber : Data Diolah PT . Perkebunan Nusantara X Tahun 2018

### 2. Data Umur Ekonomis Sumber Daya Manusia

Metode amortisasi garis lurus yang digunakan dalam penelitian ini mengikuti PSAK No. 19 tahun 2009 bahwa metode amortisasi yang digunakan harus menggambarkan pola konsumsi entitas atas manfaat ekonomis masa depan yang diharapkan, jika pola tersebut tidak dapat ditentukan secara andal digunakan metode garis lurus. Umur ekonomis mengikuti kebijakan manajemen aset sesuai PSAK No. 19 tahun 2009 tetapi karena penelitian ini adalah simulasi maka mengikuti UU No. 13 tahun 2003 tentang ketenagakerjaan yang menyatakan bahwa kontrak kerja selama 5 tahun, maka penelitian ini menggunakan umur ekonomis selama 5 tahun.

Setelah melakukan perhitungan diatas , maka langkah selanjutnya adalah mengadakan pengukuran bagian masa manfaat aktiva yang dikonsumsi selama periode akuntansi. Untuk aktiva fisik, seperti mesin, proses ini disebut dengan

depresiasi, untuk aktiva tak berwujud hal ini dinamakan amortisasi dari biaya yang dikapitalisir. Untuk aktiva sumber daya manusia dinamakan amortisasi sumber daya manusia.



## C. Analisis Data

### 1. Mengkapitalisasi Aset Sumber Daya Manusia

- a. Total Biaya Akuisisi dan Pengembangan yang dikeluarkan oleh PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2013 sebesar Rp.11.108.529.934.
- b. Total Biaya Akuisisi dan Pengembangan yang dikeluarkan oleh PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2014 sebesar Rp.8.968.707.785.
- c. Total Biaya Akuisisi dan Pengembangan yang dikeluarkan oleh PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2015 sebesar Rp.10.815.654.711.
- d. Total Biaya Akuisisi dan Pengembangan yang dikeluarkan oleh PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2016 sebesar Rp.11.214.200.455.

### 1. Amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia

Langkah selanjutnya adalah menghitung *cost of input* dan *cost of output* sumber daya manusia. Adapun biaya-biaya yang termasuk *cost of input* adalah biaya akuisisi dan biaya pengembangan sumber daya manusia. Biaya akuisisi terdiri dari biaya pengadaan pegawai baru yang berupa biaya rekrutmen dan biaya seleksi sedangkan untuk pegawai lama adalah biaya analisa potensi personil. Biaya pengembangan sumber daya manusia berupa biaya pendidikan dan pelatihan karyawan, baik pendidikan dan latihan wajib, penunjang tugas maupun pengembangan wawasan. *Cost of output* mengurangi nilai aktiva sumber daya manusia. Adapun biaya-biaya yang termasuk dalam *cost of output* adalah biaya amortisasi aktiva sumber daya manusia dan biaya kerugian karena karyawan meninggalkan perusahaan sebelum masa pensiun.

**Tabel 2 : Akumulasi Amortisasi Aktiva SDM****(Dalam Miliar)**

Tahun	Biaya Akuisisi & Pengembangan	Umur Ekonomis (Th)	Akumulasi Amortisasi
2013	11.108.529.934	5	2.221.705.987
2014	8.968.707.785	5	4.015.447.544
2015	10.815.654.711	5	6.178.578.486
2016	11.214.200.455	5	8.421.418.577

Sumber : Data yang diolah

Biaya-biaya diatas dikapitalisasi dan diamortisasi sesuai umur ekonomisnya. Hasil perhitungan biaya amortisasi aset sumber daya manusia dapat dilihat berikut ini :

- a. Amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia tahun 2013

$$\text{Rp.}11.108.529.934 / 5 \text{ tahun} = \text{Rp.}2.221.705.987$$

- b. Amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia tahun 2014

$$\text{Rp.}8.968.707.785 / 5 \text{ tahun} = \text{Rp.}1.793.741.557$$

1. Amortisasi tahun 2013	Rp.2.221.705.987
2. Amortisasi tahun 2014	<u>Rp.1.793.741.557+</u>
Total Beban Amortisasi	Rp.4.015.447.544

## c. Amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia tahun 2015

$$\text{Rp.10.815.654.711} / 5 \text{ tahun} = \text{Rp.2.163.130.942}$$

1. Amortisasi tahun 2013	Rp.2.221.705.987
2. Amortisasi tahun 2014	Rp.1.793.741.557
3. Amortisasi tahun 2015	<u>Rp.2.163.130.942 +</u>
Total Beban Amortisasi	Rp.6.178.578.486

## d. Amortisasi Aktiva Sumber Daya Manusia tahun 2016

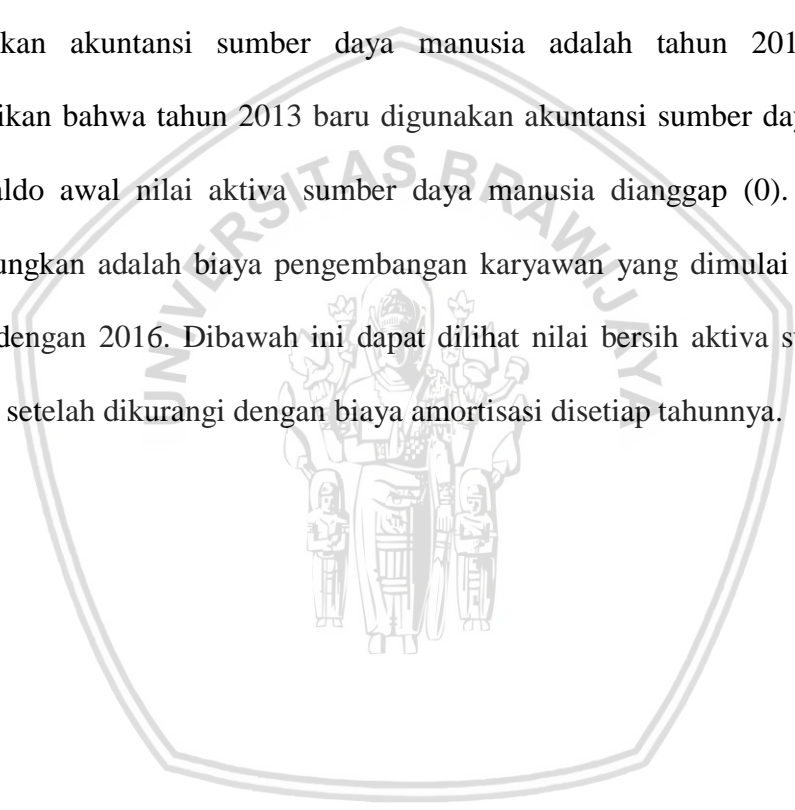
$$\text{Rp.11.214.200.455} / 5 \text{ tahun} = \text{Rp.2.242.840.091}$$

1. Amortisasi tahun 2013	Rp.2.221.705.987
2. Amortisasi tahun 2014	Rp.1.793.741.557
3. Amortisasi tahun 2015	Rp.2.163.130.9424
4. Amortisasi tahun 2016	<u>Rp.2.242.840.091 +</u>
Total Beban Amortisasi	Rp.8.421.418.577

## 2. Nilai Investasi Sumber Daya Manusia

Konsep akuntansi sumber daya manusia mengakui bahwa biaya pengembangan sumber daya manusia diakui sebagai aktiva yang akan ditampilkan dalam neraca yang berada dalam aktiva.

Dalam penelitian kali ini tahun awal yang digunakan pertama kali untuk menetapkan akuntansi sumber daya manusia adalah tahun 2013. Dimana diasumsikan bahwa tahun 2013 baru digunakan akuntansi sumber daya manusia, maka saldo awal nilai aktiva sumber daya manusia dianggap (0). Serta yang diperhitungkan adalah biaya pengembangan karyawan yang dimulai tahun 2013 sampai dengan 2016. Dibawah ini dapat dilihat nilai bersih aktiva sumber daya manusia setelah dikurangi dengan biaya amortisasi disetiap tahunnya.





**Tabel 3 : Perhitungan Nilai Investasi Sumber Daya Manusia**  
**(Dalam Miliar)**

Keterangan	2013 (Rp)	2014 (Rp)	2015 (Rp)	2016 (Rp)
Biaya Akuisisi & Pengembangan	11.108.529.934	8.968.707.785	10.815.654.711	11.214.200.455
Akumulasi Amortisasi	(2.221.705.987)	(4.015.447.544)	(6.178.578.486)	(8.421.418.577)
Nilai Bersih Aktiva SDM	8.886.823.947	4.971.260.241	4.637.067.224	2.792.781.873
Nilai Awal Investasi SDM	-	8.886.823.947	13.858.084.188	18.495.151.412
Jumlah Nilai Investasi SDM	8.886.823.947	13.858.084.188	18.495.151.412	21.287.933.285

Sumber : Data yang diolah

Dari hasil perhitungan diatas perolehan nilai bersih aktiva sumber daya manusia diperoleh dari pengurangan biaya akuisisi dan pengembangan. Sedangkan jumlah nilai investasi sumber daya manusia diperoleh dari penjumlahan nilai bersih aktiva sumber daya manusia ditambah dengan nilai awal investasi sumber daya manusia. Perubahan nilai aktiva sumber daya manusia pada tabel dapat diketahui jumlah nilai investasi sumber daya manusia :

1. Tahun 2013 adalah Rp.8.886.823.947.
2. Tahun 2014 adalah Rp.13.858.084.188.
3. Tahun 2015 adalah Rp.18.495.151.412.
4. Tahun 2016 adalah Rp.21.287.933.285.

#### **4. Membuat Jurnal Pencatatan Simulasi ASDM**

Pada laporan keuangan rugi laba periode 2013, 2014, 2015, 2016 akan ditambah akun baru amortisasi aset sumber daya manusia dalam posisi beban usaha masing - masing sebesar Rp.2.221.705.987, Rp.4.015.447.544, Rp.6.178.578.486, Rp.8.421.418.577. Jurnal yang diperlukan untuk pencatatan simulasi penerapan akuntansi sumber daya manusia adalah :

##### **a. Tahun 2013**

##### **Jurnal Mengakui Biaya SDM :**

Aset SDM	Rp. 11.108.529.934
----------	--------------------

Beban Tenaga Kerja	Rp. 11.108.529.934
--------------------	--------------------

##### **Jurnal Mengakui Biaya Amortisasi Aset SDM :**

Amortisasi Aset SDM	Rp. 2.221.705.987
---------------------	-------------------

Akumulasi Amortisasi Aset SDM	Rp. 2.221.705.987
-------------------------------	-------------------

## b. Tahun 2014

**Jurnal Mengakui Biaya SDM :**

Aset SDM Rp. 8.968.707.785

Beban Tenaga Kerja Rp. 8.968.707.785

**Jurnal Mengakui Biaya Amortisasi Aset SDM :**

Amortisasi Aset SDM Rp. 4.015.447.544

Akumulasi Amortisasi Aset SDM Rp. 4.015.447.544

## c. Tahun 2015

**Jurnal Mengakui Biaya SDM :**

Aset SDM Rp. 10.815.654.711

Beban Tenaga Kerja Rp. 10.815.654.711

**Jurnal Mengakui Biaya Amortisasi Aset SDM :**

Amortisasi Aset SDM Rp. 6.178.578.486

Akumulasi Amortisasi Aset SDM Rp. 6.178.578.486

## d. Tahun 2016

**Jurnal Mengakui Biaya SDM :**

Aset SDM Rp. 11.214.200.455

Beban Tenaga Kerja Rp. 11.214.200.455

**Jurnal Mengakui Biaya Amortisasi Aset SDM :**

Amortisasi Aset SDM Rp. 8.421.418.577

Akumulasi Amortisasi Aset SDM Rp. 8.421.418.577

## 5. Analisa Laporan Keuangan

Analisa laporan keuangan berguna untuk mengetahui kondisi dan prestasi keuangan perusahaan, sehingga keputusan rasional yang diambil harus sesuai dengan tujuan perusahaan. Analisa laporan keuangan baik dilakukan oleh pihak intern maupun pihak ekstern perusahaan sesuai dengan kepentingan masing-masing. Untuk mengetahui ada tambahan manfaat pada kinerja perusahaan dengan menggunakan konsep akuntansi sumber daya manusia, maka analisa rasio difokuskan pada rasio keuangan serta membandingkan antara rasio laporan keuangan konvensional dengan rasio keuangan akuntansi sumber daya manusia. Dibawah ini disajikan rasio keuangan tahun 2009 hingga tahun 2016, baik sebelum dan sesudah disajikan dengan akuntansi sumber daya manusia, namun sebelumnya disajikan formula keuangan dan rekapitulasi rekening yang dibutuhkan dalam perhitungan tersebut.

Dibawah ini akan disajikan Neraca, Laba Rugi serta Rekapitulasi Rekening Akuntansi Konvensional dan Akuntansi Sumber Daya Manusia tahun 2009-2016.

**Tabel 4 : Neraca Sebelum Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia  
PT. Perkebunan Nusantara X  
(Dalam Miliar)**

URAIAN	2009	2010	2011	2012
Aset Lancar	972.979.168.052	1.365.766.675.807	1.228.705.472.792	1.294.280.269.000
Aset Tidak Lancar	727.584.711.339	732.577.981.165	1.047.220.604.624	1.400.484.756.000
Jumlah Aset	1.700.563.879.391	2.098.344.656.972	2.275.926.077.416	2.694.765.025.000
Kewajiban Lancar	586.726.579.448	836.188.111.221	918.034.047.755	861.913.945.000
Kewajiban Lainnya	246.835.692.490	289.181.966.029	262.797.147.472	415.669.558.000
Jumlah Kewajiban	833.562.271.938	1.125.370.077.250	1.180.831.195.227	1.277.583.504.000
Hak Minoritas	6.668.434.046	2.528.347.275	3.071.009.267	3.484.837.000
Jumlah Ekuitas	867.001.607.453	972.974.579.722	1.095.094.882.189	1.449.447.661.000
Jumlah Kewajiban dan Ekuitas	1.700.563.879.391	2.098.344.656.972	2.275.926.077.416	2.727.031.165.000

Sumber : Data yang diolah

**Tabel 5 : Neraca Sesudah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia  
PT. Perkebunan Nusantara X  
(Dalam Miliar)**

URAIAN	2013	2014	2015	2016
Aset Lancar	1.540.274.350.81	1.843.418.477.65	2.436.819.623.867	2.557.767.126.619
	8	2		
Aset Tidak Lancar	2.315.711.158.24	2.689.071.472.36	9.863.220.980.353	10.482.066.648.35
	9	7		7
Aset SDM	8.886.823.947	13.858.084.188	18.495.151.412	21.287.933.285
Jumlah Aset	3.864.872.333.01	4.546.348.034.20	12.323.716.625.45	13.061.121.708.26
	4	7	6	1
Kewajiban Lancar	1.148.425.426.79	1.230.827.101.70	975.042.471.670	1.320.603.902.396
	0	0		
Kewajiban Lainnya	1.492.262.075.89	2.236.897.593.79	2.081.419.398.084	2.697.259.075.854
	7	1		
Jumlah Kewajiban	2.640.687.502.68	3.467.724.695.49	3.056.461.869.754	4.017.862.978.250
	7	1		
Hak Minoritas	3.860.699.850	24.335.924.421	35.456.390.061	39.285.743.935
Jumlah Ekuitas	1.224.184.830.32	1.078.623.338.71	9.267.254.755.702	9.043.258.730.011
	7	6		
Jumlah Kewajiban dan Ekuitas	3.864.872.333.01	4.546.348.034.20	12.323.716.625.45	13.061.121.708.26
	4	7	6	1

Sumber : Data yang diolah

**Tabel 6 : Rugi Laba Sebelum Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia  
PT. Perkebunan Nusantara X  
(Dalam Miliar)**

URAIAN	2009	2010	2011	2012
Pendapatan	1.887.347.014.402	2.367.246.335.951	2.118.368.346.133	2.145.471.181.690
Beban Pokok Penjualan	(1.412.642.523.808)	(1.971.065.849.794)	(1.663.735.447.724)	(1.469.293.805.621)
Laba Kotor	474.704.490.594	396.180.486.157	454.632.898.409	676.177.376.069
Beban Usaha	(154.397.434.060)	(197.831.574.551)	(225.810.995.361)	(222.164.986.706)
<b>Laba Usaha</b>	320.307.056.534	198.348.911.606	228.821.903.048	454.012.389.363
Pendapatan Lain-lain	55.284.403.453	59.235.096.566	69.177.124.216	78.403.366.365.697
Beban Lain-lain	(185.814.691.544)	(69.361.966.386)	(87.191.241.653)	(45.002.830.210)
<b>Jumlah</b>	(130.530.288.091)	(10.126.869.820)	(18.014.117.437)	(36.939.043.406)
<b>Laba Sebelum Pajak</b>	189.776.768.443	188.222.041.786	210.807.785.611	490.951.432.769
PPH	(59.519.075.463)	(52.133.653.718)	(55.067.542.623)	(127.371.977.242)
Laba Bersih	130.257.692.980	136.088.388.068	155.740.242.988	363.579.455.527
Pendapatan Komprehensif	-	-	-	15.865.921.981
Hak Minoritas	(1.169.266.421)	-	-	-
Total Laba / Rugi Komprehensif	129.088.426.558	136.088.388.068	155.740.242.988	379.445.377.508

Sumber : Data yang diolah



**Tabel 7 : Rugi Laba Sesudah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia  
PT. Perkebunan Nusantara X  
(Dalam Miliar)**

URAIAN	2013	2014	2015	2016
Pendapatan	2.375.077.618.726	2.159.324.637.650	2.531.557.640.770	2.260.373.519.789
Beban Pokok Penjualan	(1.945.584.776.170)	(1.614.056.254.868)	(1.910.117.046.465)	(2.009.574.938.291)
Laba Kotor	429.492.842.556	545.268.382.782	621.440.594.305	250.798.581.498
Beban Usaha	(235.450.180.577)	(227.254.620.122)	(319.150.975.957)	(405.296.913.475)
Amortisasi Aset SDM	(2.221.705.987)	(4.015.447.544)	(6.178.578.486)	(8.421.418.577)
<b>Laba Usaha</b>	191.820.955.992	318.013.762.660	302.289.618.348	162.919.750.554
Pendapatan Lain-lain	214.984.178.465	5.136.771.480	3.340.682.136	57.629.499.637
Beban Lain-lain	(193.105.831.405)	(98.559.678.933)	(107.267.297.312)	(111.545.739.910)
<b>Jumlah</b>	(21.878.347.060)	(93.422.907.453)	103.926.615.176	(53.916.240.273)
Laba Sebelum Pajak	213.699.303.052	225.694.368.231	198.363.003.172	216.835.990.827
Beban Bunga Pinjaman	(28.285.203.724)	-	-	-
PPH	(56.085.194.599)	(3.549.707.847)	(71.935.106.505)	(61.052.996.256)
Laba Bersih	129.328.904.729	229.244.076.078	126.427.896.667	155.782.994.571
Pendapatan Komprehensif	-	(100.802.315.089)	7.094.458.325.901	16.897.274.362
Hak Minoritas	-	-	-	-
Total Laba / Rugi Komprehensif	129.328.904.729	128.441.760.989	7.220.886.222.568	138.885.720.209

Sumber : Data yang diolah

**Tabel 8 : Rekapitulasi Laba Setelah Pajak, Total Aset, Dan Pendapatan Sebelum dan Sesudah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia  
(Dalam Miliar)**

	Sebelum Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia				Sesudah Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia			
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Laba Setelah Pajak	129.088.426.558	136.088.388.068	155.740.242.988	379.445.377.508	129.328.904.729	128.441.760.989	7.220.886.222.568	138.885.720.209
Total Aset	1.700.563.879.391	2.098.344.656.972	2.275.926.077.416	2.694.765.025.335	3.864.872.333.014	4.546.348.034.207	12.323.716.625.456	13.061.121.708.261
Pendapatan	1.887.347.014.402	2.367.246.335.951	2.118.368.346.133	2.145.471.181.690	2.375.077.618.726	2.159.324.637.650	2.531.557.640.770	2.260.373.519.789

Sumber : Data yang diolah

## 6. Menghitung Rasio Keuangan

### 1. *Net Profit Margin*

*Net Profit Margin* adalah perbandingan antara laba bersih dengan penjualan (Bastian dan Suhardjono, 2006). Semakin besar NPM, maka kinerja perusahaan akan semakin produktif, sehingga akan meningkatkan kepercayaan investor untuk menanamkan modalnya pada perusahaan tersebut. Rasio ini menunjukkan berapa besar persentase laba bersih yang diperoleh dari setiap penjualan. Semakin besar rasio ini, maka dianggap semakin baik kemampuan perusahaan untuk mendapatkan laba yang tinggi. Hubungan antara laba bersih sesudah pajak dan penjualan bersih menunjukkan kemampuan manajemen dalam mengemudikan perusahaan secara cukup berhasil untuk menyisakan margin tertentu sebagai kompensasi yang wajar bagi pemilik yang telah menyediakan modalnya untuk suatu resiko. Rasio ini dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Net Profit Margin (NPM)} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Pendapatan Operasional}} \times 100\%$$

Berikut ini merupakan hasil perhitungan *Net Profit Margin* PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2009 sampai dengan tahun 2016 tersaji dalam tabel berikut ini :

**Tabel 9 : Laba Bersih dan Pendapatan Operasional  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016  
(Dalam Miliar)**

Tahun	Laba Bersih	Pendapatan Operasional
2009	129.088.426.558	1.887.347.014.402
2010	136.088.388.068	2.367.246.335.951
2011	155.740.242.988	2.118.368.346.133
2012	379.445.377.508	2.145.471.181.690
2013	129.328.904.729	2.375.077.618.726
2014	128.441.760.989	2.159.324.637.650
2015	7.220.886.222.568	2.531.557.640.770
2016	138.885.720.209	2.260.373.519.789

Sumber : Data yang diolah

**Tabel 10 : *Net Profit Margin*  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016**

	Tahun	Laba bersih	Pendapatan Operasional	NPM	Ratarata
Sebelum	2009	129.088.426.558	1.887.347.014.402	6,9%	9,5%
	2010	136.088.388.068	2.367.246.335.951	5,7%	
	2011	155.740.242.988	2.118.368.346.133	7,4%	
	2012	379.445.377.508	2.145.471.181.690	17,7%	
Sesudah	2013	129.328.904.729	2.375.077.618.726	5,4%	75,9%
	2014	128.441.760.989	2.159.324.637.650	6,8%	
	2015	7.220.886.222.568	2.531.557.640.770	285,2%	
	2016	138.885.720.209	2.260.373.519.789	6,1%	

Sumber : Data yang diolah

Tingkat *Net Profit Margin* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia cenderung rendah pada tahun 2009 sampai tahun 2012 dengan tingkat *Net Profit Margin* sebesar 6,9% tahun 2009, 5,7% tahun 2010, 7,4% tahun 2011, meningkat menjadi 17,7% tahun 2012.

Sedangkan tingkat *Net Profit Margin* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami kenaikan dengan tingkat *Net Profit Margin* sebesar 5,4% tahun 2013, 6,8% tahun 2014, meningkat menjadi 285,2% pada tahun 2015 dan menurun kembali pada tahun 2016 sebesar 6,9%.

Secara rata-rata tingkat nilai *net profit margin* perusahaan sampel pada penelitian ini sesudah melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami kenaikan dari 9,5% menjadi 75,9%. Hal ini menunjukkan bahwa setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia perusahaan mengalami kenaikan dalam mendapatkan laba bersih karena dapat memaksimalkan pendapatan dan mendapatkan laba bersih, dibandingkan sebelum melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia.

## 2. *Return On Equity*

*Return On Equity* adalah rasio yang digunakan untuk mengukur laba bersih sesudah pajak dengan modal sendiri. Rasio ini menunjukkan efisiensi penggunaan modal sendiri. Semakin tinggi rasio jadi semakin baik, artinya posisi pemilik perusahaan semakin kuat dan demikian pula sebaliknya. Rasio ini dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Return On Equity (ROE)} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Ekuitas}} \times 100\%$$

Berikut ini merupakan hasil perhitungan *Return On Equity* PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2009 sampai dengan tahun 2016 tersaji dalam tabel berikut ini :

**Tabel 11 : Laba Bersih dan Total Ekuitas  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016  
(Dalam Miliar)**

Tahun	Laba Bersih	Total Ekuitas
2009	129.088.426.558	867.001.607.453
2010	136.088.388.068	972.974.579.722
2011	155.740.242.988	1.095.094.882.189
2012	379.445.377.508	1.449.447.661.112
2013	129.328.904.729	1.224.184.830.327
2014	128.441.760.989	1.078.623.338.716
2015	7.220.886.222.568	9.267.254.755.702
2016	138.885.720.209	9.043.258.730.011

Sumber : Data yang diolah

**Tabel 12 : *Return On Equity*  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016**

	Tahun	Laba bersih	Total Ekuitas	ROE	Rata - rata
Sebelum	2009	129.088.426.558	867.001.607.453	14,9%	17,5%
	2010	136.088.388.068	972.974.579.722	14,1%	
	2011	155.740.242.988	1.095.094.882.189	14,2%	
	2012	379.445.377.508	1.449.447.661.112	26,7%	
Sesudah	2013	129.328.904.729	1.224.184.830.327	10,6%	25,5%
	2014	128.441.760.989	1.078.623.338.716	11,9%	
	2015	7.220.886.222.568	9.267.254.755.702	77,9%	
	2016	138.885.720.209	9.043.258.730.011	1,5%	

Sumber : Data yang diolah



Tingkat *Return On Equity* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2009 sampai 2012 sebesar 14,9% tahun 2009, 14,1% tahun 2010, meningkat pada tahun 2011 dan 2012 sebesar 14,2% dan 26,7%.

Sedangkan tingkat *Return On Equity* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami penurunan pada tahun 2013 dan 2014 yaitu sebesar 10,6% dan 11,9% namun mengalami kenaikan pada tahun 2015 menjadi 77,9% serta kembali menurun pada tahun 2016 menjadi 1,5%.

Secara rata-rata tingkat nilai *return on equity* perusahaan sampel pada penelitian ini sesudah melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami peningkatan dari 17,5% menjadi 25,5%. Hal ini menunjukkan bahwa setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia perusahaan mulai berusaha dalam memaksimalkan menggunakan dan mengelola modal sendiri yang dimiliki oleh manajemen untuk mendapatkan tingkat laba bersih sehingga laba bersih yang menjadi keuntungan hak pemilik modal.

### 3. *Return On Asset*

*Return On Asset* menunjukkan ukuran keefektifan manajemen dalam menghasilkan laba dengan aktiva yang tersedia. Semakin tinggi hasil yang diciptakan maka akan semakin baik. Rasio ini dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Return On Asset (ROA)} = \frac{\text{Laba Sebelum Pajak}}{\text{Total Asset}} \times 100\%$$

Berikut ini merupakan hasil perhitungan *Return On Asset* PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2009 sampai dengan tahun 2016 tersaji dalam tabel berikut ini :

**Tabel 13 : Laba Sebelum Pajak dan Total Aset  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016  
(Dalam Miliar)**

Tahun	Laba Sebelum Pajak	Total Aset
2009	189.776.768.443	1.700.563.879.391
2010	188.222.041.786	2.098.344.656.972
2011	210.807.785.611	2.275.926.077.416
2012	490.951.432.769	2.694.765.025.335
2013	213.699.303.052	3.864.872.333.014
2014	225.694.368.231	4.546.348.034.207
2015	198.363.003.172	12.323.716.625.456
2016	216.835.990.827	13.061.121.708.261

**Tabel 14 : *Return On Asset*  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016**

	Tahun	Laba sebelum pajak	Total Aset	ROA	Rata - rata
Sebelum	2009	189.776.768.443	1.700.563.879.391	11,2%	11,9%
	2010	188.222.041.786	2.098.344.656.972	8,9%	
	2011	210.807.785.611	2.275.926.077.416	9,3%	
	2012	490.951.432.769	2.694.765	18,2%	
Sesudah	2013	213.699.303.052	3.864.872.333.014	5,5%	3,5%
	2014	225.694.368.231	4.546.348.034.207	5%	
	2015	198.363.003.172	12.323.716.625.456	1,7%	
	2016	216.835.990.827	13.061.121.708.261	1,6%	

Sumber : Data yang diolah

Tingkat *Return On Asset* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia menunjukkan nilai sebesar 11,2% tahun 2009, 8,9% tahun 2010, 9,3% tahun 2011 dan 18,2% tahun 2012. Sedangkan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2013 sampai 2016 tingkat *Return On Asset* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X mengalami penurunan yaitu sebesar 5,5% tahun 2013, 5% tahun 2014, 1,7% tahun 2015 dan 1,6% tahun 2016.

Secara rata-rata tingkat nilai *return on asset* perusahaan sampel pada penelitian ini sesudah melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami penurunan dari 11,9% menjadi 3,5%. Hal ini menunjukkan bahwa setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia perusahaan mengalami penurunan dalam memaksimalkan menggunakan dan mengelola total aset yang dimiliki oleh manajemen untuk mendapatkan tingkat laba bersih sehingga laba bersih yang diperoleh perusahaan mengalami penurunan dan kurang baik dalam

mendapatkan laba, dibandingkan sebelum melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia.

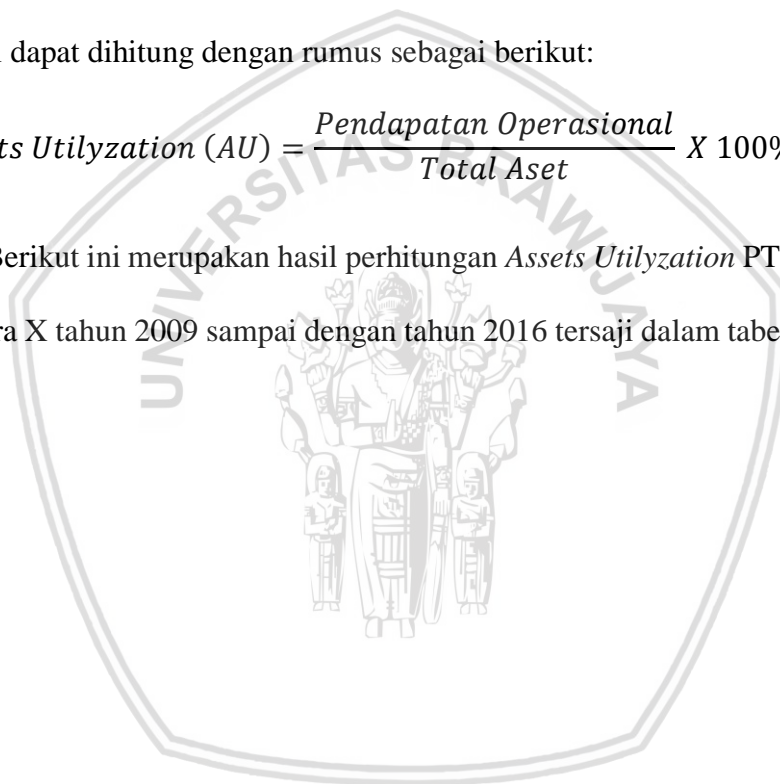
#### 4. *Assets Utilization*

*Assets Utilization* adalah adalah rasio pemanfaatan aset yang dihitung dari total pendapatan yang diperoleh untuk setiap rupiah aset yang dimiliki perusahaan.

Rasio ini dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Assets Utilization (AU)} = \frac{\text{Pendapatan Operasional}}{\text{Total Aset}} \times 100\%$$

Berikut ini merupakan hasil perhitungan *Assets Utilization* PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2009 sampai dengan tahun 2016 tersaji dalam tabel berikut ini :



**Tabel 15 : Pendapatan Operasional dan Total Aset  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016  
(Dalam Miliar)**

Tahun	Pendapatan Operasional	Total Aset
2009	1.887.347.014.402	1.700.563.879.391
2010	2.367.246.335.951	2.098.344.656.972
2011	2.118.368.346.133	2.275.926.077.416
2012	2.145.471.181.690	2.694.765.025.335
2013	2.375.077.618.726	3.864.872.333.014
2014	2.159.324.637.650	4.546.348.034.207
2015	2.531.557.640.770	12.323.716.625.456
2016	2.260.373.519.789	13.061.121.708.261

**Tabel 16 : Assets Utilization  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016**

	Tahun	Pendapatan operasional	Total Aset	AU	Rata - rata
Sebelum	2009	1.887.347.014.402	1.700.563.879.391	110,9%	99,1%
	2010	2.367.246.335.951	2.098.344.656.972	112,8%	
	2011	2.118.368.346.133	2.275.926.077.416	93,1%	
	2012	2.145.471.181.690	2.694.765.025.335	79,6%	
Sesudah	2013	2.375.077.618.726	3.864.872.333.014	61,5%	35,28%
	2014	2.159.324.637.650	4.546.348.034.207	41,8%	
	2015	2.531.557.640.770	12.323.716.625.456	20,5%	
	2016	2.260.373.519.789	13.061.121.708.261	17,3%	

Sumber : Data yang diolah

Tingkat *Assets Utilization* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2009 sampai 2012 sebesar 110,9% tahun 2009, 112,8% tahun 2010, 93,1% tahun 2011 dan 79,6% tahun 2012. Sedangkan tingkat *Assets Utilization* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami penurunan pada tahun 2013 sampai tahun 2016 yaitu sebesar 61,5% tahun 2013, 41,8% tahun 2014, 20,5% tahun 2015 dan 17,3% tahun 2016..

Secara rata-rata tingkat nilai *Assets Utilization* perusahaan sampel pada penelitian ini sesudah melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami penurunan dari 99,1% menjadi 35,28%. Hal ini menunjukkan bahwa setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia perusahaan mengalami penurunan dalam memanfaatkan asset yang dimiliki atau perusahaan kurang efisien dalam menggunakan asset yang dimiliki.

### 5. *Equity Multiplier*

*Equity Multiplier* menunjukkan rasio ini menunjukkan kemampuan perusahaan dalam mendayagunakan ekuitas pemegang saham. Rasio ini juga bisa diartikan sebagai beberapa porsi dari aktiva perusahaan yang dibiayai oleh pemegang saham. Rasio ini dapat dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$\text{Equity Multiplier (EM)} = \frac{\text{Total Aset}}{\text{Total Ekuitas}} \times 100\%$$

Berikut ini merupakan hasil perhitungan *Equity Multiplier* PT. Perkebunan Nusantara X tahun 2009 sampai dengan tahun 2016 tersaji dalam tabel berikut ini :

**Tabel 17 : Total Aset dan Total Ekuitas  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016  
(Dalam Miliar)**

Tahun	Total Aset	Total Ekuitas
2009	1.700.563.879.391	867.001.607.453
2010	2.098.344.656.972	972.974.579.722
2011	2.275.926.077.416	1.095.094.882.189
2012	2.694.765.025.335	1.449.447.661.112
2013	3.864.872.333.014	1.224.184.830.327
2014	4.546.348.034.207	1.078.623.338.716
2015	12.323.716.625.456	9.267.254.755.702
2016	13.061.121.708.261	9.043.258.730.011



**Tabel 18 : *Equity Multiplier*  
PT. Perkebunan Nusantara X  
Tahun 2009-2016**

	Tahun	Total Aset	Total Ekuitas	EM	Rata - rata
Sebelum	2009	1.700.563.879.391	867.001.607.453	196,1%	202,6%
	2010	2.098.344.656.972	972.974.579.722	216,1%	
	2011	2.275.926.077.416	1.095.094.882.189	207,8%	
	2012	2.694.765.025.335	1.449.447.661.112	190,1%	
Sesudah	2013	3.864.872.333.014	1.224.184.830.327	315,7%	253,7%
	2014	4.546.348.034.207	1.078.623.338.716	421,5%	
	2015	12.323.716.625.456	9.267.254.755.702	132,9%	
	2016	13.061.121.708.261	9.043.258.730.011	144,4%	

Sumber : Data yang diolah

Tingkat *Equity Multiplier* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia menunjukkan nilai sebesar 196,1% tahun 2009, 216,1% tahun 2010, 207,8% tahun 2011 dan sebesar 190,1% tahun 2012. Sedangkan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2013 sampai tahun 2016 tingkat *Equity Multiplier* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X mengalami peningkatan yaitu sebesar 315,7% tahun 2013, 421,5% tahun 2014, 132,9% tahun 2015 dan 144,4% tahun 2016.

Secara rata-rata tingkat nilai *Equity Multiplier* perusahaan sampel pada penelitian ini sesudah melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami peningkatan dari 202,6% menjadi 253,7%. Hal ini menunjukkan bahwa setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia perusahaan semakin banyak menggunakan hutang dalam membiayai bisnis perusahaan.

Apabila perhitungan rata-rata rasio keuangan disajikan dalam sebuah tabel maka akan tersaji sebagai berikut :

**Tabel 19 : Rekapitulasi Analisa Rata – Rata Rasio Keuangan**

	Keterangan		
	Sebelum	Sesudah	Selisih
<i>Net Profit Margin</i>	9,5%	75,9%	66,4%
<i>Return On Equity</i>	17,5%	25,5%	8%
<i>Return On Asset</i>	11,9%	3,5%	8,4%
<i>Assets Utilization</i>	99,1%	35,28%	63,82%
<i>Equity Multiplier</i>	202,6%	253,7%	51,1%

Sumber : Data yang diolah

Pada tabel diatas diketahui bahwa *Net Profit Margin* sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 9,5% dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 75,9% memiliki selisih sebesar 66,4%. Berikutnya *Return On Equity* sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 17,5% dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 25,5% memiliki selisih sebesar 8%. *Return On Asset* sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 11,9% dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 3,5% memiliki selisih sebesar 8,4%. *Assets Utilization* sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 99,1% dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 35,28% memiliki selisih sebesar 63,82%. *Equity Multiplier* sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar

202,6% dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia sebesar 253,7% memiliki selisih sebesar 51,1%.

#### **D. Pembahasan**

##### **1. *Net profit margin***

Setelah dilakukan perhitungan dengan menggunakan *Net Profit Margin* secara rata-rata menunjukkan *Net Profit Margin* yang dimiliki tabel akuntansi sumber daya manusia cenderung rendah pada tahun 2009-2012 dengan tingkat *Net Profit Margin* sebesar 9,5%. Sedangkan tingkat *Net Profit Margin* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia tahun 2013-2016 mengalami kenaikan dengan tingkat Net Profit Margin sebesar 75,9%.

Hasil ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Harjito dan Martono (2014:60), menunjukkan perbandingan laba bersih setelah pajak dan penjualan, semakin tinggi hasil perhitungannya maka semakin tinggi laba bersih yang dihasilkan. Hasil perhitungan pada penelitian ini menunjukkan hasil perhitungan yang naik sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia, sehingga memberikan indikasi bahwa perusahaan dalam memperoleh laba bersih persentasenya meningkat dari penjualan perusahaan.

## 2. *Return On Equity* (ROE)

Setelah dilakukan perhitungan dengan menggunakan *Return On Equity* secara rata-rata menunjukkan *Return On Equity* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2009-2012 sebesar 17,5%. Sedangkan tingkat *Return On Equity* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami peningkatan pada tahun 2013-2016 yaitu sebesar 25,5%. Hal ini menunjukkan kemampuan perusahaan untuk memperoleh laba dengan modal sendirinya cukup baik.

Dari hasil perhitungan *return on equity* yang menunjukkan peningkatan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia. Hasil ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Harjito dan Martono (2014:60), mengukur seberapa banyak keuntungan yang menjadi hak pemilik modal sendiri, semakin tinggi hasil perhitungannya maka semakin banyak keuntungan yang menjadi hak pemilik. Hasil perhitungan pada penelitian ini menunjukkan hasil perhitungan yang tinggi setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia, memberikan indikasi bahwa perusahaan mampu dalam memanfaatkan dan mengelola modal yang dimiliki untuk mendapatkan laba bersih yang tinggi dan keuntungan yang menjadi hak pemilik modal mengalami kenaikan.

### 3. *Return On Asset (ROA)*

Setelah dilakukan perhitungan dengan menggunakan *Return On Asset* secara rata-rata menunjukkan *Return On Asset* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia menunjukkan nilai sebesar 11,9% tahun 2009-2012. Sedangkan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2013-2016 tingkat *Return On Asset* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X mengalami penurunan yaitu sebesar 3,5%.

Dari hasil perhitungan *return on asset* yang menunjukkan penurunan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia. Hasil ini mendukung teori yang dikemukakan oleh Harjito dan Martono (2014:60), menunjukkan kemampuan perusahaan untuk memperoleh keuntungan dari penggunaan asetnya, semakin tinggi hasil perhitungannya maka semakin baik perusahaan dalam memanfaatkan dan mengelola asetnya. Hasil perhitungan pada penelitian ini menunjukkan hasil perhitungan yang rendah sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia, sehingga memberikan indikasi bahwa perusahaan tidak mampu dalam memanfaatkan dan mengelola asetnya untuk mendapatkan laba bersih yang tinggi.

### 4. *Assets Utilization*

Setelah dilakukan perhitungan dengan menggunakan *Assets Utilization* secara rata-rata menunjukkan *Assets Utilization* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2009-2012 sebesar 99,1%. Sedangkan tingkat *Assets Utilization* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sesudah penerapan akuntansi sumber daya

manusia mengalami penurunan pada tahun 2013-2016 yaitu sebesar 35,28%. Hal ini menunjukkan bahwa setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia perusahaan mengalami penurunan dalam memanfaatkan asset yang dimiliki atau perusahaan cukup efisien dalam menggunakan asset yang dimiliki.

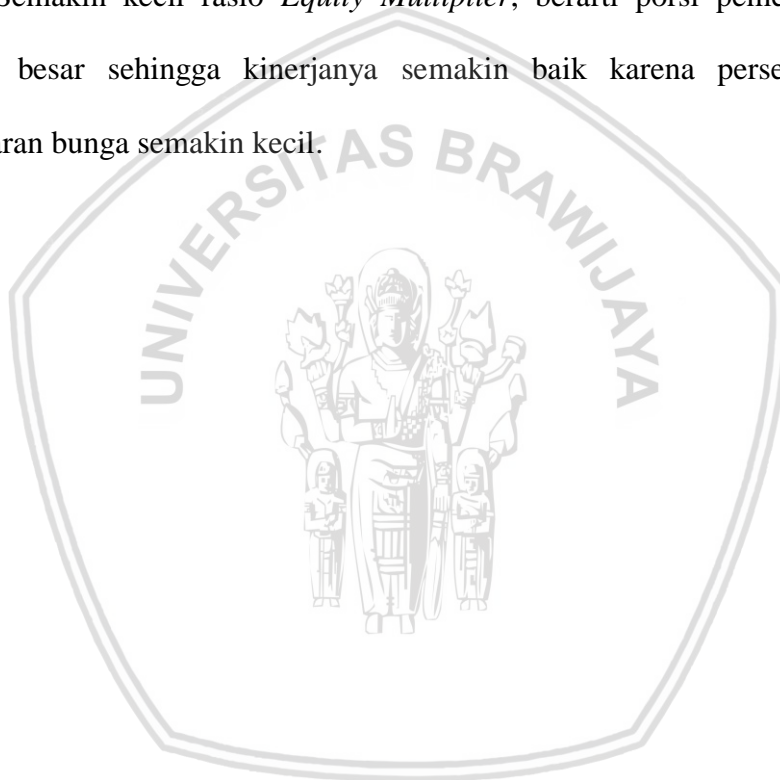
*Assets Utilization* rasio penggunaan aset yang mengukur efektifitas management perusahaan dalam menggunakan aset. Rasio aset terhadap penjualan (AUR) yang tinggi mengindikasikan aset secara signifikan meningkatkan penjualan yang juga meminimumkan biaya agensi. Rasio AUR yang rendah berarti manajemen perusahaan mengimplimentasikan kebijakan yang tidak efektif dan efisien. Rendahnya rasio ini mengindikasikan tingginya biaya agensi dan penggunaan aset yang tidak efisien dan efektif (McKnight dan Weir, 2008 dalam Linda, 2012).

##### 5. *Equity Multiplier*

Setelah dilakukan perhitungan dengan menggunakan *Equity Multiplier* secara rata-rata menunjukkan *Equity Multiplier* yang dimiliki oleh perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia menunjukkan nilai sebesar 202,6% tahun 2009-2012. Sedangkan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia pada tahun 2013-2016 tingkat *Equity Multiplier* yang dimiliki perusahaan PT. Perkebunan Nusantara X mengalami peningkatan yaitu sebesar 253,7%. Nilai *Equity Multiplier* perusahaan sampel pada penelitian ini sesudah melakukan penerapan akuntansi sumber daya manusia mengalami peningkatan dari sebelum penerapan akuntansi sumber daya manusia. Hal ini menunjukkan bahwa setelah penerapan akuntansi sumber daya manusia

perusahaan semakin banyak menggunakan hutang dalam membiayai bisnis perusahaan.

Rasio *Equity Multiplier* ini merupakan rasio yang menunjukkan kemampuan perusahaan dalam mendayagunakan ekuitas pemegang saham. Rasio ini juga diartikan sebagai berapa porsi dari aktiva perusahaan yang dibiayai oleh pemegang saham. Semakin kecil rasio *Equity Multiplier*, berarti porsi pemegang saham semakin besar sehingga kinerjanya semakin baik karena persentase untuk pembayaran bunga semakin kecil.





## BAB V

### PENUTUP

#### A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Penilaian sumber daya manusia dengan menggunakan akuntansi SDM pada PT. Perkebunan Nusantara X dengan menyajikan aset sumber daya manusia di neraca perusahaan, pada tahun 2013, 2014, 2015, 2016 sebesar Rp.8.886.823.947,Rp.13.858.084.188,Rp.18.495.151.412,Rp.21.287.933.285.
2. Perbandingan yang terdiri dari rasio keuangan berupa *Net Profit Margin*, *Return On Equity*, *Return On Asset*, *Assets Utylization* dan *Equity Multiplier*. Sebelum dan sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia menunjukkan bahwa rata-rata rasio *Net Profit Margin* mengalami peningkatan sebesar 66,4% sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia, rasio *Return On Equity* mengalami peningkatan sebesar 8% sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia, rasio *Return On Asset* mengalami penurunan sebesar 8,4% sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia, , rasio *Assets Utylization* mengalami penurunan sebesar 63,82% sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia, rasio *Equity Multiplier* mengalami peningkatan sebesar 51,1% sesudah penerapan akuntansi sumber daya manusia.

## B. Saran

Berdasarkan hasil analisis yang sudah dilakukan dan simpulan yang diambil, maka peneliti dapat memberikan saran dan keterbatasan penelitian sebagai berikut:

1. Untuk meningkatkan kinerja perusahaan, manajemen perusahaan sebaiknya meningkatkan hasil yang telah dicapai oleh perusahaan. Selain itu manajemen perusahaan lebih teliti dalam mengelola modal dan memanfaatkan modal yang digunakan seefektif mungkin untuk operasional perusahaan guna meningkatkan pendapatan.
2. Dalam usaha meningkatkan kinerja perusahaan sebaiknya usaha yang dilakukan perusahaan adalah meningkatkan nilai rasio yaitu dengan mengendalikan factor-faktor yang mempengaruhi dengan cara meningkatkan pendapatan, menurunkan biaya-biaya, serta sebab-sebab lainnya.
3. Peneliti selanjutnya hendaknya melakukan penelitian dengan jumlah sampel perusahaan yang lebih banyak dan periode penelitian yang lebih lama agar menghasilkan informasi yang lengkap.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Baridwan, Zaki. 2000. *Intermediate Accounting*. Yogyakarta: BPFE
- Belkaoui. 1995. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*, edisi Bahasa Indonesia, PT. Prehallindo, Jakarta.
- Brummet, R. Lee. 1995. *Human Resource Accounting : Modern Accounting*. Alih Bahasa Tim penerjemahan CV. Alfa Beta. Bandung.
- Hardiansyah A. 2009. *Analisis Simulasi Penerapan Akuntansi Sumber Daya Manusia terhadap Perbandingan Kinerja Laporan Keuangan Pada Bank Panin*. Skripsi Tidak Diterbitkan. Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Gunadarma.
- Hiariej, Nicoline. 2010. *Akuntansi Sumber Daya Manusia : Pengukuran dan Pelaporan*. Vol.4 No.2. Maluku.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2007. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2009. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikhsan, Arfan. 2008. *Akuntansi Sumber Daya Manusia : Suatu Tinjauan Penilaian Modal Manusia*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Islahuzaman. 2006. *Akuntansi Sumber Daya Manusia dan Kendala dalam Penerapannya*. *Jurnal Bisnis, Manajemen dan Ekonomi*, 8(1), 1026-1038.
- Lako, Andreas. 1995. *Akuntansi Sumber Daya Manusia: Pengakuan dan Pelaporan Sumber Daya Manusia Sebagai Asset Organisasi*, UPP-AMP YKPN. Yogyakarta.
- Mulyadi. 2000. *Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat dan Rekayasa*. Yogyakarta: STIE Yayasan Keluarga Pahlawan Negara.
- Suwarto. 2006. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Sebagai Alternatif Dalam Penyusunan Laporan Keuangan*. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi* Vol.5 No.1. Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi. Surakarta.

- Tuanakota, Theodorus M. 1984. *Teori Akuntansi*. LPFE UI. Jakarta.
- Tunggal, Amin Widjaja. 1994. *Dasar-dasar Akuntansi Bank*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Tunggal, Amin Widjaja. 1995. *Akuntansi Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Warno. 2011. *Pencatatan dan Pengakuan Sumber Daya Manusia dalam Akuntansi*. Jurnal STIE Semarang Vol.3 No.2. Semarang.
- Widjaja, Amin. 2004. *Akuntansi Sumber Daya Manusia Suatu Pengantar*. Jakarta: Rineka Cipta.

